جامعة اليرموك

كلية الأقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

رسالة ماجستير بعنوان:

"مدى اعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق" .

"The Reliance of External Auditor on Internal Audit in Determining Audit Fees "

إعداد الطالب:

حمزة محمد أبو الرب

إشراف الدكتورة:

عبير فايز الخوري

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

2014

جامعة اليرموك

كلية الأقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

"مدى إعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق"

"The Reliance of External Auditor on Internal Audit in Determining Audit Fees"

إعداد

حمزة محمد أبو الرب

بكالوريوس محاسبة، جامعة اليرموك، 2011

قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية في جامعة اليرموك، إربد، الأردن.

وافق عليها :

الدكتورة عبير فايز الخوري .... مشرفاً ورئيساً

أستاذ مشارك، جامعة اليرموك

الأستاذ الدكتور محمود حسن قاقيش .... عضواً

أستاذ في المحاسبة، جامعة اليرموك

الدكتور جمال عادل الشرايري .... عضواً

أستاذ مشارك، جامعة آل البيت

تاريخ مناقشة الرسالة **2014/5/15**

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ

دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾ (المجادلة: 11)

الإهداء

إلـــى اليــد الطـــاهرة التـــي أزالـــت مـــن أمامنـــا أشـــواك الطريـــق ورســـــمت المســـــتقبل بخطـــــوط مـــــن الأمـــــل والثقـــــة
إلى الذي لا تفيه الكلمات والشكر والعرفان بالجميل

أبي الحبيب

إلــــــى مــــــن ركـــــع العطـــــاء أمـــــام قـــــدميها وأعطتنــا مــن دمهــا وروحهــا وعمرهــا حبــا وتصــميما ودفعــا لغــدٍ أجمــل
إلى الغالية التي لا نرى الأمل إلا من عينيها

أمي الحبيبة

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي

إخوتي

يا من يرتعش قلبي لذكرك..... يا من أودعتني لله

عمي

إلى من رافقني في مشوار دراستي وجعلهم الله أخوتي بالله

أصدقائي وزملائي وزميلاتي

اهدي هذا البحث

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم.

يطيب لي بعد شكر الله عز وجل , أن أتقدم بالشكر الجزيل والعرفان إلى مشرفتي الفاضلة **د. عبير فايز الخوري** لتفضلها بالإشراف على هذا البحث , وتوجيهاتها التي كان لها اكبر الأثر في انجاز هذا البحث وإخراجه على أكمل وجه.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة **الأستاذ الدكتور/ محمود قاقيش , والدكتور/ جمال الشرايري** لتفضلهم بمناقشة هذا البحث وتحملهم أعباء قراءته وتقييمه وإبرازه بالشكل العلمي المناسب .

كما وأتقدم بعظيم الشكر والامتنان لهذا الصرح الشامخ جامعة اليرموك مهد الباحثين لما وفرته لي من الكتب والمراجع التي كانت عونا في انجاز هذا البحث .

والشكر والتقدير موصول لكل من أسهم في تسهيل مهمتي العلمية بأن وقف بجانبي أو شد من أزري أو مد لي يد المساعدة والعون.

أسأل الله تعالى أن ينفعنا بما علمنا وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين

الباحث

حمزة محمد أبو الرب

فهرس المحتويات	
الموضوع	**الصفحة**

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
-1	إستبانة الدراسة	79
-2	قائمة أسماء محكمي أداة الدراسة	58
-3	قائمة أسماء شركات التدقيق التي شملتها العينة	86

ملخص الدراسة باللغة العربية

أبو الرب, حمزة محمد. " مدى اعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق". رسالة ماجستير في المحاسبة بجامعة اليرموك, 2014 م.

(إشراف: الدكتورة عبير الخوري)
أستاذ مشارك، جامعة اليرموك

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى اعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق لشركات التدقيق في الأردن وذلك للعام 2014. ومن أجل القيام بتحقيق هذا الهدف, فقد قام الباحث بإعداد إستبانة, وتم تطويرها من خلال الدراسات السابقة في نفس الموضوع, وقد تم تقديم الإستبانة إلى المتخصصين في مجال التدقيق, حيث تم توزيع (105) إستبانات على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة وتم استرداد (86) إستبانة, وتم الاستغناء عن (12) إستبانة لعدم اكتمالها, وبذلك تكون العينة في الدراسة (74) إستبانة. و قامت الإستبانة على تغطية ثلاثة أبعاد رئيسية هي: إعتماد المحاسب القانوني الاردني على المدقق الداخلي, واعتماد المحاسب القانوني الاردني على صفات المدقق الداخلي, واعتماد المحاسب القانوني الاردني على المدقق الداخلي في تحديد أتعابه, وتم إستخدام الوسط الحسابي والإنحراف المعياري وذلك من أجل تحليل بيانات الإستبانة, وإختبار (T–test) من أجل إختبار الفرضيات .

ولقد أظهرت نتائج الدراسة بأنه يوجد إعتماد من قبل المحاسبين القانونيين الأردنيين على التدقيق الداخلي في شركات التدقيق وذلك حسب أراء الأفراد في العينة, وذلك يدل عل مدى أهمية وظيفة التدقيق الداخلي, وتبين أيضا أنه يوجد علاقة ما بين التدقيق الخارجي والصفات التي يتمتع بها

المدقق الداخلي من ناحية المؤهل العلمي والكفاءة المهنية, وبما يخص الأتعاب فقد أوضحت النتائج بأنه لا توجد علاقة مابين التدقيق الداخلي وتحديد أتعاب المدقق الخارجي, بحيث أنه لا يوجد علاقة بين قرار اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي .

وأوصى الباحث في هذه الدراسة بضرورة قيام الجهات المعنية والمختصة بوضع معايير عديدة لتحديد أتعاب التدقيق, بحيث يبقى عامل الخبرة والكفاءة له الأولية, والقيام على عقد الندوات المحاضرات التي تهدف إلى نشر الوعي عند عملاء التدقيق وذلك من أجل توعيتهم بدور المدقق وطبيعة الأعمال الموكلة له, وضرورة العمل على تعزيز وظيفة التدقيق الداخلي في كافة الشركات, بسبب ما تحققه من مكاسب لأطراف متعددة وخاصة المدقق الخارجي, وايجاد أسس تقوم على الربط ما بين أتعاب التدقيق والجهد المبذول من قبل المدقق الخارجي.

الكلمات المفتاحية : المحاسب القانوني الأردني , التدقيق الداخلي , أتعاب التدقيق الخارجي .

الفصل الأول: الاطار العام للدراسة

- المقدمة
- مشكلة الدراسة
- أهمية الدراسة
- أهداف الدراسة
- فرضيات الدراسة
- تنظيم الدراسة

الفصل الأول

الاطار العام للدراسة

- **المقدمة :**

ادى التطور الكبير الذي شهدته الشركات عبر الزمن سواء التطور في مجال العلاقات الاقتصادية أو التوسع في نطاق المبادلات التجارية وتشابكها, الى تعامل الشركات مع أطراف وهيئات مختلفة لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في تلك الشركات , مما أوجب على الشركات تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي , تسمح لها بابلاغ كل هؤلاء المتعاملين بالتطورات والنشاطات التي تقوم بها , ولكي تؤدي تلك المهمة على أكمل وجه وجب أن تتمتع هذه الوظيفة بصفة الحياد والموضوعية في ايصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر , وعلى هذا الأساس نشأت مهنة تدقيق الحسابات لمساعدة الشركات على تلبية هذه المتطلبات .

تقوم عملية تدقيق الحسابات على فحص كافة الأنظمة الرقابية في الشركة المدقق عليها , بالاضافة الى كافة البيانات والمستندات , والدفاتر المحاسبية الخاصة في الشركة , حيث يتم ذلك الفحص بشكل نظامي ومطابق للمواصفات والمعايير العالمية المعترف بها , وبالتالي خروج المدقق برأي منطقي ومحايد , يدل دلالة واضحة على مدى عدالة تمثيل القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة المدقق عليها .

عند قيام المدقق بفحص كافة السجلات واعطاء الرأي مع الأدلة , فهو يعمل على زيادة القيمة الاقتصادية لكافة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية , بحيث يكون هنالك ثقة أكبر بتلك المعلومات نتيجة لمصداقيتها , وعندئذ يكون الاعتماد على تلك المعلومات من قبل الأطراف المهتمين بشكل أكبر . من هنا كان الاهتمام وبشكل مستمر بمهنة تدقيق الحسابات, وضرورة قيام مدقق الحسابات بالتوسع في عمله بحيث يتضمن ذلك مجالات غير تقليدية , مع الأخذ بعين الاعتبار أن استقلالية المدقق ستعطي درجة عالية من المصداقية بالنسبة للمعلومات المحاسبية , سواء تلك التي يفصح عنها بشكل مباشر في تقريره أو تلك التي يتم الافصاح عنها في القوائم المالية من قبل الشركة .

- **مشكلة الدراسة :**

تكمن مشكلة الدراسة في محاولة التعرف على مدى اعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق، حيث يعد موضوع تدقيق الحسابات بشكل عام ذو تطور وبشكل مستمر، خصوصا أن عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق تحدد نوعاً ما عن مدى نجاح أعمال الشركة, وقسم التدقيق الداخلي في أي شركة يعتبر مساعد لعملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي، وكل ذلك تم معرفته من خلال مجموعة من التساؤلات، وهي:

1. ما هو مدى إعتماد المحاسب القانوني الأردني على قسم التدقيق الداخلي في الشركة؟
2. ما هو مدى إعتماد المحاسب القانوني الأردني على صفات المدقق الداخلي (إستقلالية المدقق الداخلي،كفاءة المدقق الداخلي) في أداء عمله؟
3. ما هو مدى إعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعابه؟

- **أهمية الدراسة:**

تنبع أهمية الدراسة الحالية بكونها تستكشف مدى إعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق , خاصة أن المهمة الأساسية من عملية التدقيق الخارجي هو التأكد من أن قسم التدقيق ونظام الرقابة الداخلي المستخدم في الشركة هو ناجح وفعال , وبالتالي اعطاء مؤشر قوي بأن اداء الشركة في المسار الصحيح , وذلك ينعكس وبشكل ايجابي على جذب أكبر عدد ممكن من المساهمين والمستثمرين الى الشركة .

كما تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال الدور الايجابي للتعاون والتكامل ما بين التدقيق الداخلي والخارجي على مستوى ممارسي المهنتين (المدقق الداخلي والخارجي) في مساعدتهم على انجاز أعمالهما على أحسن وجه وتحقيق أعلى فعالية وجودة للمؤسسة , وبالتالي تحديد أتعاب التدقيق الخارجي وايضا القيام بما يخدم فئات عديدة في المجتمع , لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب .

- **أهداف الدراسة:**

قامت الدراسة بتبني العديد من الأهداف الرئيسية الخاصة بها, حيث قامت على تطبيق تلك الأهداف والخروج بالنتائج المتعلقة بها والمتمثلة بشكل أساسي في الكشف عن مدى إعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق, واستنادا لموضوع الدراسة, ومشكلتها الأساسية, والأهمية التي جاءت بها, فانها تهدف لتحقيق العديد من الأهداف وهي :

1. معرفة مدى إعتماد المحاسب القانوني الأردني على قسم التدقيق الداخلي في الشركة.
2. معرفة مدى إعتماد المحاسب القانوني الأردني على صفات المدقق الداخلي (إستقلالية المدقق الداخلي، كفاءة المدقق الداخلي) في الشركة.
3. معرفة مدى إعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعابه.

- **<u>فرضيات الدراسة:</u>**

بعد قراءة ومراجعة أغلب الأدبيات والدراسات السابقة التي تخص الموضوع، فإنه يمكن صياغة الفرضيات التالية:

H1: يوجد إعتماد من قبل المحاسب القانوني الأردني على قسم التدقيق الداخلي في الشركة.

H2: يوجد إعتماد من قبل المحاسب القانوني الأردني على السلوك المهني للمدقق الداخلي في الشركة، حيث أنه يتفرع عن هذه الفرضية العديد من الفرضيات الفرعية التالية:

H1.2: يوجد إعتماد من قبل المحاسب القانوني الأردني على إستقلالية المدقق الداخلي.

H2.2: يوجد إعتماد من قبل المحاسب القانوني الأردني على كفاءة المدقق الداخلي (المؤهل العلمي والخبرة المهنية).

H3: يوجد إعتماد من قبل المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي من ناحية تحديد أتعابه.

- **تنظيم الدراسة:**

تحتوي هذه الدراسة إضافةً إلى الفصل الأول والمتضمن الإطار العام للدراسة،على كل من الفصول التالية:

- **الفصل الثاني:** يحتوي هذا الفصل على الإطار النظري للدراسة والذي يتألف من أربع مباحث، حيث يتناول الحديث عن تدقيق الحسابات، والتدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي، وأتعاب التدقيق.

- **الفصل الثالث:** وقد تم من خلاله عرض لأهم الدراسات السابقة العربية والأجنبية والتي ركزت على موضوع مدى اعتماد المحاسب القانوني الأردني على المدقق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق، بالإضافة إلى ما يميز هذه الدراسة عن هذه الدراسات السابقة.

- **الفصل الرابع:** ويحتوي على توضيح لطبيعة المنهجية المتبعة في الدراسة، وأيضاً توضيح للمتغيرات المستخدمة في هذه الدراسة وفي المجتمع وفي عينة الدراسة ، بالإضافة إلى إستبانة الدراسة،ومعامل الثبات،ونموذج الدراسة.

- **الفصل الخامس:** ويحتوي على تحليل لكافة نتائج الدراسة ومناقشتها،بالإضافة إلى إختبار الفرضيات.

- **الفصل السادس:** ويتضمن على نتائج وفرضيات الدراسة.

الفصل الثاني
الاطار النظري للدراسة

- **تمهيد:**

تناول هذا الفصل الحديث عن تدقيق الحسابات، من حيث تعريفه، وأهدافه، وأهميته، وأنواعه, والتعرف على التدقيق الداخلي، ومن ثم التدقيق الخارجي، تبعا لأوجه التشابه والإختلاف بينهما، بالإضافة إلى معرفة مدى اعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق .

- **تدقيق الحسابات:**

أدى التقدم العلمي الذي ظهر مع الثورة الصناعية إلى قدر كبير من التطور وذلك في كافة مجالات النشاط الإقتصادي، وأدى ظهور ذلك إلى إتجاه المشروعات للنمو المتصاعد من خلال إتساع نشاطاتها وزيادة رأس مالها، حيث لم يعد في إستطاعة أي شخص أو عدد محدود من الأشخاص من مواجهة كافة إحتياجات تمويلها، ونتيجة لذلك فقد تم إنشاء الشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة العامة (الخطيب والرفاعي، 2011).

وقد أدَّى ذلك الى الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات , وذلك لتلبية كافة متطلبات حوكمة الشركات التي تم ظهورها بعد نشوء الشركات المساهمة , فكان لا بد من تنظيم أعمالها بشكل يعزز من قدرتها على مواجهة تك المتطلبات , ويظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن تسيير الأعمال على خلاف ما كان سابقا , وبالتالي لم يعد للمالك اي تدخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته لها , بشكل جعله لا يطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي , وكذلك وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة . ونتيجة لذلك فقد أصبح من الضروري وجود طرف ثالث محايد كواسطة بينه وبين

المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يعمل على تقديم النصح للادارة من أجل تصحيح الأخطاء والتداعيات التي قد تحدث وهذا عن طريق التدقيق الذي يقوم به في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل واجراءات خاصة .

- **تعريف تدقيق الحسابات:**

عرف الحدرب(2010,ص21) مهنة تدقيق الحسابات بأنه: "العمل على فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات،وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أو المنظمة،فحصاً نظامياً ومطابقاً للمواصفات والمعايير العالمية المتعارف عليها (**GAAP**)، حيث أن العمل على ذلك يؤدي إلى الخروج برأي منطقي ومحايد يدل دلالة واضحة على مدى تطابق القوائم المالية للشركة لما هو موجود على أرض الواقع خلال فترة زمنية معينة "

ولقد عرفه محمود وأخرون (2011,ص18) بأنه "عملية تعتمد على القيام بفحص جميع أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات، والمستندات، والحسابات، والدفاتر الخاصة بالشركة تحت التدقيق، والهدف من فحصها بشكل نظامي للخروج برأي فني ومحايد عن القوائم المالية كافة، وعن طبيعة الوضع المالي الخاص بالشركة، وذلك خلال نهاية فترة زمنية معلومة ومحددة (3 شهور،6 شهور،سنة)، إضافة إلى إعطاء رأي محايد من ناحية نتائج أعمال الشركة من ربح أو خسارة عن الفترة الخاصة بالتدقيق".

ويعرف الباحث تدقيق الحسابات بأنه عملية يقوم بها مدقق حسابات مختص, يعمل على فحص كافة الانظمة الرقابية والبيانات المحاسبية المتعلقة بالشركة, حيث أنه يقوم على فحصها بشكل وافي وكامل وذلك للخروج برأي محايد يدل دلالو واضحة على مدى صحة الأنظمة الرقابية المتعلقة بالشركة.

- **أهداف تدقيق الحسابات:**

يوجد العديد من الأهداف التي تعمل عليها لجنة التدقيق وبكافة مدققيها، وأهمها(الخطيب والرفاعي،2011,ص22):-

1. السعي الدائم لإكتشاف جميع عمليات الغش، والتلاعب، والتزوير، بالإضافة الى أية أخطاء أخرى من المحتمل أن تحدث في دفاتر وسجلات الشركة.
2. السعي بشكل مستمر للتحقق من مدى صحة ودقة جميع البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الإعتماد عليها.
3. معاونة الدائرة الضريبية في الدولة في تحديد مبلغ الضريبة المستحقة على الشركة.
4. مساعدة مستخدمي القوائم المالية من أجل إتخاذ قراراتهم الصحيحة وذلك من أجل إستثماراتهم.
5. القيام دائماً بإبداء رأي فني ومحايد من قبل مدقق الحسابات، ورأيه في ذلك يعتمد على أدلة صحيحة وواضحة، توضح مدى تطابق القوائم المالية مع المركز المالي الخاص بالشركة.

- **أهمية تدقيق الحسابات:**

تنبع أهمية تدقيق الحسابات من أمزر عدة , حيث تعد مهنة التدقيق الحسابات وسيلة وليس غاية، بحيث أن تلك الوسيلة تؤدي إلى العمل بشكل دائم على خدمة مجموعة من الفئات التي تستخدم القوائم المالية المدققة، ويعتمد كثير من الأشخاص على هذه القوائم، وذلك لغاية إتخاذ قراراتهم والعمل على تخطيط سياسات الخاصة بهم، ومن هؤلاء الأفراد (البدور،2008,ص94):

1. **المديرون:** إن الإدارة في أي شركة تقوم بالاعتماد على المعلومات المحاسبية بشكل كامل، وذلك من أجل وضع الخطط والعمل بشكل متواصل على مراقبة الأداء وتقييمه، حيث أن الغاية الأساسية للإدارة هي المحاولة قدر المستطاع أن يتم تدقيق كافة بياناتها من قبل فريق تدقيق فني محايد.

2. **المستثمرون:** ان تدقيق كافة القوائم المالية بالطريقة الفنية والصحيحة, يساعد المستثمرين على إتخاذ قراراتهم المالية بالشكل المناسب والصحيح، والسبب في ذلك أنه يوجد إعتقاد لدى أغلب المستثمرين أن البيانات قد تم تدقيقها بطريقة صحيحة وبشكل مناسب، إضافة إلى شعورهم من جراء ذلك بالحماية وعدم الخوف على إستثماراتهم.

3. **رجال الإعمال والإقتصاد:** يقوم هؤلاء الأشخاص بالإعتماد على القوائم المالية، وذلك لأنها تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

4. **النقابات العمالية:** تعتمد تلك النقابات على القوائم المالية، وذلك من أجل استخدامها في المفاوضات التي تحدث بينهم وبين الإدارة وذلك في مجال الأجور، ومن أجل المشاركة في الأرباح وما شابه ذلك.

- **أنواع تدقيق الحسابات:**

يمكن تصنيف التدقيق الى عدة تبويبات وكل تبويب يتضمن أنواع مختلفة لعملية تدقيق الحسابات ،

وفيما يلي تصنيفه حسب ما ورد في عبدالله (2011,ص16):

1. من حيث نطاق عملية التدقيق:

- تدقيق كامل : بموجب هذا النوع يقوم المدقق بفحص القيود والسجلات المحاسبية بنسبة 100% وهذا يحصل في المشاريع الصغيرة وما يسمى ايضا تدقيقا كاملا تفصيليا.

- تدقيق جزئي : يقتصر عمل المدقق على فحص بعض العمليات او البنود التي يعهد اليه بتدقيقها فقط كفحص التقدير او مخزون السلع , ولا يعطي المدقق راي فني حول القوائم المالية في هذا النوع من التدقيق.

2. من حيث التوقيت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

- تدقيق نهائي: وذلك يكلف به المدقق
أ – بعد انتهاء الفترة المالية التي دققت.
ب– بعد اجراء التسويات النهائية وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.
ج– بعد اقفال الحسابات

.

- تدقيق مستمر: وفي هذا النوع يكون التدقيق بشكل مستمر, من خلال زيارات متعددة للمنشأة ومن خلال خطة وبرنامج تدقيق شامل .

3. من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

- تدقيق داخلي : وهو التدقيق الذي تقوم بة هيئة داخلية في المنشاة من اجل حماية اموال المنشاة وتحقيق أهداف الإدارة , وتحقيق انتاجية اكبر ,والالتزام بسياسة الادارة .

- تدقيق خارجي : تقوم به هيئة خارجية غير تابعة لإدارة أو ملكية المنشاة والهدف منه تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية وعرض الوضع المالي عن طريق الميزانية وقائمة الدخل لفترة مالية معينة.

4. من حيث درجة الإلتزام بعملية التدقيق:

- تدقيق إلزامي : وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون علي وجوب القيام به، فقد نص قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997على وجوب تدقيق حسابات الشركات المساهمة، فأصبح إلزاميا.
- تدقيق إختياري : الأصل في التدقيق أن يكون اختياري ويرجع أمر تقرير القيام به إلى أصحاب المنشأة والى غيرهم من أصحاب المصالح.

5. من حيث درجة الشمول ومدى المسئولية في التنفيذ:

- تدقيق عادي : الهدف منه التأكد من مدى صحة القوائم المالية , ومدى دلالتها نتيجة الاعمال والمركز المالي مع ابداء راي فني ومحايد , ووفق هذا التدقيق يعتبر المدقق مسؤول عن أي تقصير او اهمال عن ممارسة عمله المهني.
- فحص لغرض معين : الهدف منه البحث عن حقيقة معينة او نتيجة معينة يستهدفها الفحص ويكون هذا الفحص قد سبقه فحص او تدقيق عادي , مثال على ذلك فحص الدفاتر بهدف اكتشاف الغش او الاختلاف او تحديد قيمة الشهرة او تحديد قيمة السهم.

- **<u>التدقيق الداخلي:</u>**

- تعريف التدقيق الداخلي :

عرف معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة، التدقيق الداخلي بأنه: "عمل مستقل وتأكيد موضوعي وإستشاري، عُد من أجل إعطاء قيمة أكبر للشركة، إضافة إلى أنه يساهم في تحسين كافة

عملياتها،ويساعد على تحقيق كافة أهدافها، وذلك من خلال تشكيل أسس صحيحة، لأجل تقييم وتحسين فعالية المخاطر والرقابة إضافة إلى عمليات التحكم" (الاتحاد الدولي للمحاسبين, 2003).

وعرفه Greenawalt (1997,p80) بأنه:" نشاط مستقل يقوم بإنجازه مختلف الجهات كمجلس الإدارة، وإدارة التدقيق الداخلي، والغاية الأساسية من تصميمه هو من أجل الوصول إلى تأكيد معقول من ناحية مدى تحقيق الأهداف الخاصة بالشركة".

ولقد عرفه جمعه(2009, ص22) بأنه:" وظيفة داخلية تابعة بشكل واضح ومباشر لإدارة الشركة، وهي تعبر وتدل على نشاط داخلي مستقل".

ويعرفه الباحث بأنه مهمة داخلية متعلقة بالشركة, تقوم على تعيين شخص مختص بكافة عمليات التدقيق المتعلقة بالشركة, وتعد من أجل التأكيد على كافة الأهداف المتعلقة والخاصة بالشركة لوحدها.

- **تعريف المدقق الداخلي:**

يعرف المدقق الداخلي بأنه:" شخص يقوم بالعمل داخل الشركة، وتوكل إليه العديد من المهام كتدقيق الأنظمة الداخلية، والعمل على تنفيذ كافة التعليمات من قبل الإدارة، ومن ثم يقوم على رفع تقريره إلى الإدارة للإطلاع عليه" (Raad ,2000,p182)

ويمكن تعريف المدقق الداخلي على أنه:" شخص متخصص ذو مؤهل علمي وعملي، ويتمتع بالكفاءات المهنية الكافية من أجل تدقيق كافة البيانات الخاصة بالشركة، وإعطاء رأيه من ناحية نظام

الرقابة الخاص بالشركة بشكل محايد، دون إستغلال ذلك لأمور أخرى، وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي آلـة حكـم رئيسـية معتـرف بهـا وذلـك بشـكل كبيـر، وهـذا مـا أدى إلـى تطورهـا علـى مـدار الـزمن (Mohamed *et al,* 2012,p268).

وعليـه فـإن المـدقق الـداخلي يسـاعد الإدارة فـي ضـمان أن الرقابـة الداخليـة فـي الشـركة صـحيحة وممتـازة،وأن جميـع العمليـات الخاصـة بالشـركة قـد طبقـت بشـكل كفـؤ، إقتصـادياً، وعمليـا (Haron *et al,* 2004,p148). ويعتبر التدقيق الداخلي جزءاً هاماً من نظام الرقابة الداخلي، ويتم الإعتماد على التدقيق الداخلي من قبل التدقيق الخارجي، حيث أن في حالة الإعتماد عليه يكون عمل قسم التدقيق الخارجي ومهامه أقل من المعتاد (Al-Twaijry,*et.al* ,2004,p929).

ويعرف الباحث المدقق الداخلي بأنه شخص يوجد لديه مؤهل علمي وكفاءة مهنية بدرجة عالية نوعا ما ويطلـق عليـه المـدقق الـداخلي الخـاص بالشـركة, تكـون مـن مهامـه العمـل علـى ضـبط وفحـص كافـة الأنظمة الرقابية المتعلقة بالشركة.

- **أهداف التدقيق الداخلي:**

إن وظيفة التدقيق الداخلي تم تصميمها،لغايات وأهداف عديدة ومختلفة،منه (Ebaid, 2011,p108):

1. حماية كافة الموجودات الخاصة بالشركة.
2. الحصول على معلومات محاسبية دقيقة.
3. مساعدة كافة المستثمرين سواء الحاليين أو المستقبليين على إتخاذ قراراتهم الإستثمارية

- **وظائف التدقيق الداخلي:**

يوكل إلى قسم التدقيق الداخلي العديد من المهام، ومن أبرز المهام هي :

(Chun ,2012,p247)، (Soh & Bennie،1998,p605)، (Lelis & ،2011,p212)

1. فحص النظام المحاسبي، إضافة إلى نظام الرقابة الداخلية، وتقييمهم والتأكد من درجة مناسبتهم في الشركة.
2. تقديم كافة الإقتراحات التي تتلاءم مع تطوير أنظمة الشركة.
3. فحص جميع البيانات المالية والتشغيلية الخاصة بالشركة بشكل دقيق ومفصل.
4. فحص مدى قدرة الشركة على الإلتزام بكافة القوانين والأنظمة والمعايير، وفحص مدى الإلتزام بسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية.
5. فحص كافة العمليات وذلك للتأكد من كفاءة وفعالية نظم الرقابة المالية وغير المالية.

- **مزايا التدقيق الداخلي:**

يوجد العديد من المزايا التي تتمتع بها مهنة التدقيق الداخلي، حسب ما ورد في

(Joul, et. al 2013,p780,) و (Leung & Cooper ,2011,p861)

1. يتواجد المدقق الداخلي داخل الشركة، وبالتالي فإنه يعلم بكافة الأحداث والمشاكل التي تحدث بها، مما يؤدي إلى ملامسته لكافة النواحي والمشاكل الحاصلة فيها.

2. يوجد لدى المدقق الداخلي القدرة على تقييم وقياس فعالية نظام الرقابة الداخلي الخاص بالشركة،إضافة إلى قدرته على القيام بفحص مستقل للشركة، ويتم ذلك من خلال مراجعة كافة المعلومات والعمليات بشكل دقيق، حيث أن المدقق الخارجي لا يوجد لديه وقت كافٍ لكشف جميع التلاعبات والغش التي من الممكن أن تحصل في الشركة، بينما يكون لدى المدقق الداخلي إجراءات تساعد بدرجة كبيرة على تخفيف تلك الحالات الممكن حدوثها.

3. يتميز المدقق الداخلي على أنه يقوم بتحقيق مبدأ الرقابة لإدارة الشركة، وذلك من خلال قيامه بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي، و يعمل على فحص كافة العلميات بشكل دوري وبصورة مستقلة ومنظمة.

4. تتميز عملية التدقيق الموكلة للمدقق الداخلي من خلال التقرير الذي يقدمه، ويكون ذلك من خلال قيامه بإعداد تقرير يتصف بصياغة واضحة، وذلك ن أجل جذب إهتمام الشخص الذي يتم توجيه التقرير إليه، ولا بد من ذكر النتائج مع ضرورة الإلتزام بالتوضيح والإختصار في نفس الوقت.

• <u>التدقيق الخارجي:</u>

– تعريف التدقيق الخارجي :

تعرف مهنة التدقيق الخارجي بأنها:" عملية تقوم على فحص الدفاتر والسجلات الخاصة بالشركة بشكل إنتقادي،من قبل شخص محايد خارجي،وذلك للحصول على رأي حول مدى عدالة القوائم المالية، حيث يتم تعيين ذلك الشخص والذي يلقب بالمدقق الخارجي باتفاق يتم ما بينه وبين الشركة التي سوف يقوم بتدقيق بياناتها" (Kuhlemeyer, *et. al* ,2000,p19).

– <u>تعريف المدقق الخارجي:</u>

يعرف المدقق الخارجي بأنه : " شخص يقوم بممارسة المهنة كعضو في مكتب أو شركة بحيث تكون مرخصة والهدف الأساسي لها تقديم الخدمات المهنية، ويعتبر ذلك الشخص مدققاً قانونياً من خلال تميزه بتأهيله العلمي والعملي، وإستقلاليته الذهنية والفعلية، ويعتمد في عملية تدقيقه المالي على معايير التدقيق المقبولة والمطبقة في البلد التابع له".(Reinstein *et. al* 1994,p29).

كما أن المدققين الخارجيين يهتمون بفحص مدى صدق وعدالة القوائم المالية الخاصة بالشركة، ويقومون أيضا بتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة، وذلك لضمان أنها قادرة على كشف ومنع أي خطأ في البيانات من المحتمل حدوثه (Haron *et. al* ,2004,p115).

- **المبادىء الأساسية التي يجب أن يتمتع بها المدقق الخارجي(الذنيبات،2011,ص79):**

1. **الإستقامة والنزاهة:** لا بد للمدقق أن يتصف بالصدق والإستقامة في جميع علاقاته المهنية، وذلك يتطلب منه أن لا يرتبط إسمه بأي تقارير أو معلومات أو إتصالات إذا كانت:

   - تتضمن بيانات غير صحيحة (محرفة أو مضللة).
   - تتضمن معلومات أو كشوفات معدة بطريقة مهملة.
   - عدم إكتمال تلك المعلومات أو البيانات وذلك بسبب حذفها وإتصافها بالغموض،بهدف التضليل.

2. **الموضوعية:** لا بد من المدقق المحترف أن يتمتع بالحيادية، وذلك بأن يقوم بعدم التحيز لأي طرف من الأطراف، و بعدم السماح لتضارب المصالح أن تؤثر على مجرى عمله.

3. **الكفاءة والعناية المهنية:** أن يتمتع المدقق المحترف بقدر عالي من المعرفة المهنية، والمهارة، مع المحافظة على مستوى من هذه المهارة والمعرفة، وذلك من أجل القيام بكافة المهام الموكلة إليه بالشكل الكامل، مع ضرورة التأكيد على سعيه الدائم من أجل المحافظة على تلك المهارة والمعرفة، وذلك من خلال:

   - العمل الدائم للحصول على المعرفة والمهارة والمعرفة المهنية التي تمكنه من خدمة الزبائن بالشكل المناسب.

- السعي الدائم من قبله للعمل بإجتهاد، وذلك بما يتفق مع المعايير المهنية، وذلك لتقديم كافة الخدمات المهنية بالشكل الصحيح.

4. **السرية:** يجب على كل مدقق أن يقوم بالحفاظ على سرية المعلومات التي إطلع عليها بحكم عمله, وأن لا يكشف عن هذه المعلومات إلى أي طرف بدون تفويض مناسب، مع التأكيد على عدم إستخدامه لتلك المعلومات من أجل تحقيق مصالح شخصية له أو لأي طرف أخر مهما كان.

- **وظائف التدقيق الخارجي:**

يوجد العديد من الوظائف التي تكون موكلة لمدقق الحسابات الخارجي الذي يتم تعيينه بتنسيب من مجلس الادارة ، ولكن لا بد من توافر وظائف مشتركة في كافة المدققين الخارجيين، ومنها:

(Fraser & Pong,2009,p104)

1. يقوم المدقق بإعداد تقرير يتمتع برأي فني محايد، وذلك لتوضيح مدى عدالة القوائم المالية للشركة وذلك بتاريخ معين.

2. يقوم المدقق الخارجي بكافة الأعمال الموكلة إليه بشكل مستقل.

3. يقوم المدقق الخارجي بالعمل على فحص كافة العمليات الخاصة بالشركة، ويتم عمله بذلك من خلال الإختبارات والعينة العشوائية.

4. يعمل على فحص نظام الرقابة الداخلي الخاص بالشركة، والهدف من ذلك للتأكد من عدالة القوائم المالية الخاصة بالشركة.

ووفق قانون الشركات الأردني المعدل رقم (40), فقد نصت المادة رقم (193) أن من أهم الوظائف الموكلة لمدقق الحسابات الأردني هي :

أ. مراقبة أعمال الشركة بشكل دائم.

ب. تدقيق كافة حسابات الشركة، وذلك وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة وأيضاً وفق متطلبات المهنة وأصولها العلمية والمهنية.

ج. فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة، وأنظمة الرقابة المالية، إضافة إلى التأكد من ملاءمتها، وذلك من أجل المحافظة على حسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

د. التحقق من موجودات الشركة وملكيتها لها، والتأكد من قانونية الإلتزامات المترتبة على الشركة وصحتها.

هـ. الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة من قبل الشركة.

و. القيام بواجبات عديدة ومختلفة أخرى، بموجب هذا القانون وقانون مهنة تدقيق الحسابات والأنظمة الأخرى.

ز. تقديم تقرير خطي موجه للجنة تدقيق الحسابات.

- **<u>أوجه الشبه بين مهنة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:</u>**

الجدول (2-1)

أوجه الشبه بين مهنة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

التشابه	التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
• **المؤهلات العلمية والمهنية**	كلاهما يتمتع بتأهيل علمي ومهني عالي نوعاً ما.
• **الإستقلالية**	كلاهما يتمتع بدرجة كاملة من الإستقلالية.
• **الادوات والأساليب المستخدمة في عملية التدقيق**	كلاهما يتشابه في الأساليب والأدوات التي يقوموا بأستخدامها من أجل الحصول على المعلومات الضرورية الخاصة بالشركة،وذلك من أجل إجراء عملية فحص كاملة.
• **الهدف من عملية التدقيق**	كلاهما يهدف إلى تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلي الخاص بالشركة، وذلك من أجل تقليل ومنع كافة حالات التلاعب والغش والاخطاء التي يمكن أن تحدث في الشركة.
• **الهدف من المدقق الداخلي والخارجي**	إن كلاهما يساعد على توفير نظام محاسبي ناجح وفعال، يقوم بتقديم معلومات تساعد على إعداد القوائم المالية والتي يمكن أن يعتمد عليها من قبل جميع المهتمين.

(Stewart & Subramania (Fraser & ،2011)،(Soh & Bennie،2012)،(Holt,2000)

،(Kuhlemeyer *et al*،2000)،(Pong, 2009)

- **أوجه الاختلاف ما بين مهنة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:**

الجدول (2-2)

الفرق ما بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
• إن العمل في قسم التدقيق الداخلي يقوم به شخص يعمل في الأساس داخل الشركة، ومن المهام التي تكون موكله له هي فحص كافة الدفاتر والسجلات، إضافة الى ذلك محاولة معرفة مدى إلتزام الشركة بالمعايير المحاسبية.	• إن العمل في التدقيق الخارجي يقوم به شخص محايد خارجي،تكون مهامه القيام بفحص إنتقادي للدفاتر والسجلات، وذلك من أجل الحصول على رأي حول عدالة القوائم المالية.
• يهتم التدقيق الداخلي بعمليات الغش الاحتيال والغش في جميع أنشطة الشركة .	• يهتم التدقيق الخارجي فقط بعمليات الاحتيال والغش في المجالات المالية والتي تؤثر على مصداقية القوائم المالية.
• إن المدقق الداخلي يقوم على تحقيق أهداف الإدارة، ويتم ذلك من خلال التأكد أن كافة أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بشكل فعال وكفؤ.	• إن المدقق الخارجي يتمتع بالعديد من المؤهلات العلمية والعملية العديدة، بالإضافة إلى إستقلاليته الذهنية والمهنية.
• يعمل المدقق الداخلي بشكل دائم على تحقيق أهداف فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك كما قررت الإدارة.	• من مهام المدقق الخارجي هو قيامه بالتدقيق المالي للشركة، مع الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية المقبولة والمطبقة في الدولة التي تقع فيها الشركة.

(Prawitt *et al*, 2012), (Adel & Maissa, 2013), (Garcia *et al*, 1994),

(Reinstein *et al*, 1994).

- **<u>أتعاب التدقيق:</u>**

- **تعريف أتعاب التدقيق :**

تعرف أتعاب التدقيق على أنها:" مبالغ نقدية يحصل عليها المدقق من العميل، وذلك مقابل قيامه بأداء عملية تدقيق حسابات العميل، وإصدار تقرير برأيه الفني والمحايد" .(سويدان،2010,ص86).

تعد أتعاب التدقيق التي يتقاضاها مدقق الحسابات الخارجي مؤشر يدل على مدى إستقلاليته وحيادته، مع ضرورة العلم بأن تلك الأتعاب تتجه نحو مستوى متدني وذلك في ظل غياب جهة معينة تتولى التحديد المسبق لها . (Abbott *et al* , 2012,p97).

وبما يخص أتعاب التدقيق فقد قام المشرع الأردني بإعطاء إهتمام كبير للبيانات التي لا بد من الإفصاح عنها من قبل كافة الشركات، وقامت هيئة الأوراق المالية باصدار تعليمات خاصة بتلك البيانات تسمى تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية رقم (1) لسنة 1998، حيث لا بد من قيام مجلس إدارة الشركة بتزويد الهيئة بالتقرير السنوي، خلال مدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر من إنتهاء السنة المالية، ويتضمن مقدار أتعاب التدقيق للشركة والشركات التابعة (الحدرب,2010 ,ص18)

- **<u>أشكال أتعاب التدقيق:</u>**

إن أتعاب التدقيق الخارجي متعددة، وأهمها حسب ما ورد في محمود وأخرون (2011):

1. **أتعاب ثابتة (Fixed Fees):** هذا النوع من الأتعاب يتم تحديده قبل القيام بعملية التدقيق ,بحيث يكون المبلغ متفق عليه من الطرفان وغير قابل للزيادة مهما كانت الظروف.

2. **أتعاب متغيرة(Variable Fees):** وهذا النوع من الأتعاب يتم تحديده من خلال ربطه بمدة عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق.

3. **أتعاب مشروطة(Contingent Fees):** وهذا النوع يتحدد من خلال الإعتماد على النتائج المستقبلية.

ولا بد من إنتباه المدقق لعدة أمور عند تحديد وتقدير أتعابه، وهي:

1. الفترة التي تستغرقها عملية التدقيق.

2. الكادر الوظيفي المطلوب في عملية التدقيق،ودرجة الكفاءات المهنية والعلمية لكل منهم.

3. طبيعة عملية التدقيق الموكلة للمدقق ومدى مسؤوليته تجاهها.

4. معرفة المدقق لمدى قدرة العميل على الدفع،إضافة إلى معرفة مدى أهمية التقرير الذي يقدمه المدقق للعميل.

- **تحديد أتعاب التدقيق:**

إن تحديد أتعاب التدقيق تتم من خلال العقد الذي يتم إبرامه ما بين الشركة المدقق لها، وما بين المدقق الذي يقوم بأعمال التدقيق الموكلة له، ولا بد من النظر لعدة أمور عند تحديد الأتعاب (الخطيب والرفاعي،2011):

1. أن لا تكون أتعاب التدقيق قليلة، وذلك لأن هذا يعطي المدقق دافع قوي للقيام بالتهاون بعملية التدقيق الموكلة له.

2. أن لا يتم تحديد أتعاب التدقيق من قبل هيئة أو شخص خاضع عمله لتدقيق، وذلك لأن من الممكن أن يقوم ذلك الشخص بالتأثير على المدقق أو مساومته على الأتعاب وعملية التدقيق، مما يؤدي بالنتيجة إلى فقدان المدقق لحيادته وإستقلاليته.

3. أن لا يتم ربط أتعاب التدقيق بالنتائج التي يتم الوصول إليها من قبل المدقق.

4. أن يتناسب الجهد الذي يبذله المدقق مع أتعابه،بحيث تكون مجزيه نوعاً ما للعمل الذي قدمه.

5. أخذ العوامل التي تؤثر بشكل كبير على تحديد أتعاب التدقيق بعين الاعتبار, وهي:

- الوقت المحدد لعملية التدقيق.
- درجة ومستوى التأهيل العلمي والخبرة المهنية والعملية المطلوبة في العملية.
- درجة مسئولية المدقق بخصوص العملية.
- حجم المشروع وتعدد عملياته إضافة إلى عدد فروعه وأقسامه.
- مدى قدرة العميل على الدفع وخاصة من العملاء الجدد وغير المعروفين.

الفصل الثالث

الدراسات السابقة

- **الدراسات العربية:**

1- دراسة **خشارمة (2008)**،بعنوان:

" العوامل المؤثرة في إختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهم العوامل التي لها تأثير عالٍ في إختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ومعرفة أراء المدققين من ناحية العوامل التي تؤثر في إختيار المدقق الخارجي. إحتوت عينة هذه الدراسة على جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية، وتم تصميم إستبانة من أجل هذه الدراسة، حيث تم توزيع (65) إستبانة على مدققي الحسابات الخارجيين في الشركات المساهمة العامة الأردنية، بالإضافة إلى فئة المديرين الماليين لتلك الشركات. أظهرت نتائج هذه الدراسة على أنه يوجد إتفاق من قبل مدققي الحسابات والمديرين على فاعلية دور مجلس الإدارة، حيث أن دور مجلس الإدارة لا يقتصر على الظروف الإستثنائية التي حددها القانون فقط، بل يتعداها إلى عملية إختيار المدقق، وتبين أيضاً وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء أفراد العينة فيما يتعلق بالعلاقات الشخصية ما بين رئيس وأعضاء مجلس الإدارة والمدقق، بالإضافة إلى سنوات الخبرة. وكان من أبرز توصيات الباحث ضرورة وجود مراقب معين من قبل هيئة مراقبة الشركات يراقب آلية تعيين المدققين، وضرورة تحديد أسس معينة من أجل إختيار المدقق بحيث لا يوجد أي علاقات خاصة تؤثر على عملية إختيار المدقق، وأكد الباحث على ضرورة وضع معايير معينة لتحديد أتعاب المدقق، بحيث يبقى عامل الخبرة والكفاءة العامل الأساسي لتحديدها.

2- دراسة **دحدوح (2005)**،بعنوان:

"**العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية في سوريا**".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق المالية في سوريا،بالإضافة إلى تحليل أهمية هذه العوامل من وجهة نظر كل من الشركات والمدققين لمعرفة مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى أتعاب التدقيق. وتم إستخدام أداة الإستبانة لجمع البيانات الكافية لهذه الدراسة. توصلت النتائج في هذه الدراسة،أن من أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق من وجهة نظر المدققين هو:الوقت اللازم لتنفيذ عملية التدقيق،وحجم الشركة الخاضعة للتدقيق وكفاءة الرقابة الداخلية،ووجود سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة وكفاءة التدقيق الداخلية،وحجم إجراءات التدقيق،أيضاً من أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق من وجهة نظر الشركات حجم مكتب التدقيق،وكفاءة الرقابة الداخلية وشهرة مكتب التدقيق بالإضافة إلى وجود دليل للسلوك المهني.

3- دراسة **ذنيبات وشناق (2006)**،بعنوان:

" **تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن**".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (**610**) من خلال قيامهم بتقويم وظيفة التدقيق الداخلي وذلك من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين،وأيضاً هدفت إلى بيان مدى الإختلاف في تطبيق هذا المعيار بإختلاف العوامل الشخصية المتعلقة بالمدققين الخارجيين، وذلك من حيث المؤهل العلمي، والتخصص، وعدد سنوات الخبرة في التدقيق، وهدفت أيضاً إلى قياس الأهمية النسبية للأسس التي حددها المعيار

لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي وذلك من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين. تم تصميم إستبانتين في هذه الدراسة، حيث أن تم توزيع الإستبانة الأولى على المدققين الخارجيين وعددهم (88)، أما الإستبانة الثانية فلقد وزعت على المدققين الداخليين(81)، ومن أجل تحليل البيانات فلقد تم إستخدام الإحصاء الوصفي والإختبارات اللامعملية لتحليل البيانات وإختبار الفرضيات. أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة هي أنه يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أراء كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين من حيث مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم **(610)**، حيث تبين أن أراء المدققين الخارجيين تشير إلى وجود تطبيق للمعيار بدرجة أعلى من المتوسط،بينما أظهرت أراء المدققين الداخليين إلى وجود تطبيق للمعيار أقل من المتوسط، وأظهرت أيضا النتائج على عدم وجود إختلاف في مدى تطبيق المدققين الخارجيين للمعيار بسبب الإختلاف في العوامل الشخصية للمدققين الخارجيين،وهي المؤهل العلمي، التخصص،وعدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق، وأظهرت أيضاً أن معيار الوضع التنظيمي هو الأهم من بين الأسس التي حددها المعيار لتقييم وظيفة التدقيق وذلك من أجل تقييم وظيفة المدقق الداخلي. أهم التوصيات التي ذكرها الباحث في هذه الدراسة هي ضرورة تعزيز درجة تطبيق المعيار الدولي ذي الرقم **(610)**، بالإضافة إلى توضيح مفهوم العلاقة التي تربط كل من المدققين الداخليين والخارجيين ومجالات التعاون بينهم، بالإضافة إلى التأكيد على ضرورة قيام الشركات المساهمة العامة بتعزيز أقسام التدقيق الداخلي.

4- دراسة **الشاطري والعنقري(2006):**

"إنخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة ما بين أتعاب التدقيق وجودة الأداء المهني،وأيضاً تأثيره على إستمرارية المكاتب المهنية وزيادة حدة المنافسة في سوق التدقيق، وزيادة التجاوزات المهنية. تم تصميم إستبانة من أجل تحقيق أهداف الدراسة بحيث شملت على عدد من المحددات المختارة والتي تم توظيفها للتعامل مع جميع الفرضيات، إضافة إلى العمل على تقسيم مكاتب التدقيق في المملكة العربية السعودية إلى مكاتب صغيرة الحجم ومتوسطة، وكبيرة الحجم، وقد تم استخدام الاستبانة كمصدر اولي لجمع بيانات الدراسة , بلغت حجم العينة (72) إستبانة تم توزيعها على المدققين القانونين ومكاتب التدقيق السعودية , وقد تم تحليل الاستبانة بعد توزيعها على برنامج الحزم الاجتماعية (SPSS). أظهرت نتائج الدراسة إلى أنه لا يوجد تأثير كبير لإنخفاض الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني، وعلى الرغم من هذه النتيجة إلى أنه أظهرت أن هذا الإنخفاض يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم إجتذاب الكفاءات المهنية، إضافة إلى زيادة حدة المنافسة، وزيادة التجاوزات المهنية، أظهرت النتائج الخاصة في الدراسة إلى أنه يوجد إرتفاع لدرجة تأثير ظاهرة إنخفاض الأتعاب المهنية بالنسبة لمكاتب التدقيق الصغيرة عن المتوسطة والكبيرة.

5- دراسة جمعه (**2006**)،بعنوان:

"إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي":

دراسة تحليلية إختبارية في منظمات الأعمال الأردنية.

هدفت هذه الدراسة إلى فحص إتجاهات التطور في مهنة التدقيق على الصعيدين العلمي والمهني، وأيضاً على صعيد الممارسة العملية من أجل تحديد واجبات مهنة التدقيق **IAP** في منظمات الأعمال الأردنية بعد نشر الإطار الجديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي الصادر عن **IIA** في أمريكا وذلك عام **2004.** وفي هذه الدراسة تم استخدام الاستبانة كمصدر أولي لجمع البيانات , حيث بلغت عينة الدراسة **(111)** شركة من قطاعات النشاط الاقتصادي في المملكة الأردنية الهاشمية , كما تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد لفحص متغيرات الدراسة , وتم قياس مدى إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي، وتأثيره على دور المدقق الداخلي في الشركات الأردنية. أظهرت النتائج هذه الدراسة أن مهنة التدقيق الداخلي قد أصبح لها هيكل متكامل للمعرفة مما أكسبها مقومات المهنية المتكاملة، بالإضافة إلى أنه تم التوصل إلى أن قطاع البنوك في الأردن أكثر القطاعات إلتزاماً بإنشاء إدارة للتدقيق الداخلي ولكنه أقل إدراكا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي.

6- دراسة **الرحاحلة والرواحي (2008)**،بعنوان:

"**المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي ومدى توفرها في وزارة الخدمة المدنية بسلطنة عمان**".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهم المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي الحكومي،ومدى توفرها في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عمان، وتحديد أثر طبيعة نشاط كل وزارة وحجم موازنتها وعدد وحداتها الإدارية المركزية والميدانية وعدد العاملين فيها وعدد المدققين في وحدة التدقيق الداخلي على توفر المقومات. تم إستخدام أداة الإستبانة في جمع بيانات الدراسة، تم توزيعها على كافة الكادر الرقابي في وحدات التدقيق الداخلي حيث بلغ عددهم (218) موزعين على (23) وزارة وتم إسترداد (163) إستبانة صالحة للتحليل, وتم تفريغ تلك البيانات على برنامج التحليل الاحصائي (SPSS) النسخة 16. أهم النتائج التي تم التوصل إليها هي: يوجد توفر للمقومات الأساسية في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية بدرجة مرتفعة، وتختلف درجة توفرها من مدقق لآخر، وأن كل من مواصفات التقارير والخطة التنظيمية للوزارة ووحدة التدقيق الداخلي والإدارة والإشراف ودعم الإدارة العليا،وتخطيط العمل الرقابي،وقواعد ومعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها وتطبيقها، ونظام رقابة مناسب لطبيعة عمل الوزارة والبيئة الرقابية وأساليب التدقيق الداخلي، والبيئة التشريعية والرقابية، ونظام مالي ومحاسبي مناسب لطبيعة العمل والبيئة الرقابية متوفرة في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية بدرجة مرتفعة،ولقد أشارت النتائج أيضاً إلى أن الإدارة العليا تدرك أهمية توفر المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي،وأن هناك إختلاف في درجة توفر المقومات الأساسية بإختلاف القطاع الذي تنتمي إليه الوزارة وحجم الموزانة وأعداد وحداتها الإدارية المركزية والميدانية،وعدد العاملين فيها ووجود إرتباط بين درجة توفر المقومات وعدد العاملين في وحدة التدقيق الداخلي. أوصى الباحثين في الدراسة إلى العمل على تأكيد إستقلال وحدات

التدقيق الداخلي والمدقق وعقد دورات تدريبية متخصصة للمدققين وتعريف المدققين بالتشريعات الرقابية وصياغة أدلة التدقيق، بالإضافة إلى إيجاد نظام حوافز يتناسب مع المسؤوليات الملقاة على عاتقهم.

7. دراسة **جربوع (2008)**،بعنوان:

"مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته وإستقلاله".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق، إضافة إلى تعزيز موضوعيته وإستقلاله. لقد تم تصميم إستبانة خاصة لهذه الدراسة بحيث تتناسب مع أهدافها،ولقد تم توزيعها على المدققين الخارجيين في قطاع غزه،حيث تم توزيع (85) إستبانة،وتم الرد على (68) إستبانة , كما تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد لفحص متغيرات الدراسة, ولقد أظهرت نتائج الدراسة أن فكرة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي تكون دائما عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل نتيجة لإنخفاض قيمة أسهمها في السوق المالي،إضافة إلى أن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المدقق وعميله سوف تنقص من موضوعيته وإستقلاله. ومن أهم التوصيات في هذه الدراسة من قبل الباحث ضرورة قيام المدقق الخارجي بممارسة الشك المهني عند تدقيق حسابات عميله، بحيث أنها تتطلب منه القيام لإستخدام الإستجواب العقلي حيث أن فقده للشك المهني يزيد من إحتمال إحتواء القوائم المالية على أخطاء تؤثر على الحسابات، إضافة إلى ضرورة إلتزام مدققي الحسابات في الشركات المساهمة في قطاع غزة بتغيير المدققين لديها بعد خمس سنوات وذلك كحد أقصى.

8. دراسة **ذنيبات وخميس (2008)**،بعنوان:

"**مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية**".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية وذلك من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين في الأردن. لقد تم تصميم إستبانة من أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة. تكونت العينة من(200) مدقق داخلي وخارجي، وتم إستخدام أساليب التحليل الإحصائي الوصفي إضافة إلى إختبارات كولمجروف–سميرنوف،ومان وثني، وكرسكال والس. أظهرت نتائج الدراسة أن المدققين الداخليين لا يرون وجود فروقات ذو دلالة إحصائية بين المواقع المختلفة للتدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في مدى تأثيرها في تحقيق الشفافية المالية، وأن المدققين الخارجيين يرون أنه يوجد فروقات ذو دلالة إحصائية بين المواقع التنظيمية المختلفة للتدقيق الداخلي في تأثيرها في تحقيق الشفافية المالية، وأن حالة تقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل مدقق حسابات خارجي تعد من أفضل الحالات والتي تصل درجة تأثيرها إلى درجة عالية جداً. وكانت أهم توصيات الباحث في الدراسة ضرورة الإستفادة من خبرات المدققين الخارجيين في عملية التدقيق الداخلي من أجل تحقيق شفافية مالية بدرجة أفضل.

9. دراسة **النوايسة (2008)**،بعنوان:

"مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات دراسة ميدانية من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن،إضافة إلى بيان مدى إدراك أهمية ومعوقات تطبيق هذه الإجراءات وأثر المركز الوظيفي، وأتعاب التدقيق وخبرة المدقق على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية. تم تصميم إستبانة لهذه الدراسة مكونة من جزأين،بلغت حجم العينة من (80) مدقق،من أصل (350) مدققاً مزاولين للمهنة داخل المملكة ويعملون لدى مكاتب تدقيق مرخصة حتى نهاية 2004. أظهرت نتائج الدراسة أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق (74.8%)،وتبين أنه تم إستخدام الإجراءات التحليلية غير الكمية بنسبة (49%). لقد أوصى الباحث في الدراسة بضرورة تطوير أداء مهنة التدقيق بشكل مستمر، من خلال إتباع كافة الإجراءات والأساليب التي تساعد على ذلك.

10. دراسة **محسن (2011)**،بعنوان:

"مدى إعتماد المدققين الداخليين على المدققين الخارجيين في تقييم نظام الرقابة الداخلية" دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة.

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مزايا وفوائد التنسيق وتبادل المعلومات بين المدققين الخارجيين والداخليين، ومعرفة مدى كفاءة وفعالية المدققين الخارجيين في فهم وتقدير وإختبار نظام الرقابة الداخلية من خلال الإستفادة من المدققين الداخليين،وتعزيز دور المدققين الخارجيين في فهم وتوثيق وتقييم وإختبار نظام الرقابة الداخلية ، يمثل مجتمع الدراسة من جميع المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة الذين

يعملون في مكاتب التدقيق المسجلة رسميا في سجل جمعية مدققي الحسابات القانونين الفلسطينية العاملة في قطاع غزة،حيث أنه تم توزيع الإستبانات على المدققين،وبلغ عدد المكاتب (56) مكتب حسب الكشف الذي تم الحصول عليه، وتمثلت العينة في الدراسة المدققين الخارجيين الذين يعملون في مكاتب التدقيق الدولية والمحلية الهامة التي تمارس أعمال التدقيق الخارجي،المحلية والدولية،وعددها (18) مكتب تدقيق يعمل بها (50) مدققاً خارجياً حسب التصنيف المحدد من قبل جمعية المدققين الخارجيين،وتم إسترداد (46). أظهرت نتائج هذه الدراسة أن المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة يعتمدون بشكل كبير على المدققين الداخليين العاملين في الجهات المختلفة في فهم وتوثيق الرقابة الداخلية كقيام المدققين الخارجيين بمتابعة مدى إلتزام المدققين الداخليين بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي وفهم طبيعة ومدى المهام المكلف بها التدقيق الداخلي وإستقلاليته وإجراء المقابلات والإستفسارات مع موظفي التدقيق الداخلي للمساعدة في فهم الرقابة. أوصى الباحث على ضرورة زيادة كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي عند فهم وتخطيط الرقابة الداخلية من خلال زيادة درجة إعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في فهم وتخطيط الرقابة الداخلية وبالتحديد إستعانة المدققين الخارجيين بالمدققين الداخليين عند فهم وتحليل عناصر الرقابة الداخلية ونظم المعلومات وعند توثيق فهم الرقابة الداخلية.

- **دراسات عربية بلغة أجنبية:**

1- دراسة **Al-Twaijry *et al* (2004)**،بعنوان:

"**An Examination of the Relationship between Internal and External Audit in the Saudi Arabia Corporation**".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التعاون والتنسيق ما بين المراجعين الداخليين والخارجيين وذلك في الشركات السعودية،إضافة إلى محاولة معرفة مدى إدراك المدققين الخارجيين لدور التدقيق الداخلي. لقد تم تصميم إستبانتين تتناسب مع أهداف الدراسة، وتم توزيعها على المدققين الخارجيين في المملكة العربية السعودية، وتم إجراء مقابلة مع المدققين الداخليين والخارجيين، حيث أنه بلغ عدد الإستبانات التي تم توزيعها (39)، تم إسترداد (33) إستبانة فقط، مع عدد المقابلات التي تمت مع المدققين فقد بلغت (15) من المدققين الداخليين، (13) من المدققين الخارجيين, وتم تحليل البيانات المتعلقة بالدراسة من خلال برنامج التحليل الاحصائي (E-View). أظهرت نتائج الدراسة بأن المدققين الخارجيين غير مؤيدين لإستقلالية المدقق الداخلي، حيث أنه نطاق العمل ذلك يتم في الشركات صغيرة الحجم، ولقد اعتبر المدققين الداخليين أن التعاون ما بين التدقيق الداخلي والخارجي محدود نوعاً ما، وتبين أن مدى إعتماد المدققين الخارجيين على عمل المدقق الداخلي يعتمد على مدى الجودة في قسم التدقيق الداخلي لدى الشركات، ولقد أوضحت الدراسة أن المدققين الخارجيين يعتبروا أن وظيفة التدقيق الداخلي تفتقر إلى الإحترافية والإستقلالية في الكثير من الشركات السعودية،وذلك يؤثر على قيمة عملها ومدى الإعتماد عليها،وتبين أن السبب الرئيسي من عدم وجود تعاون ما بين التدقيق الداخلي والخارجي، إضافة إلى إنخفاض نسبة إعتماد المدققين الخارجيين على قسم التدقيق الداخلي يظهر من خلال إنخفاض عدد المدققين الداخليين المؤهلين.

2- دراسة (**Suwaidan & Qasim(2010**)،بعنوان:

"**External Auditors Reliance on Internal Auditors and Its impact on Audit Fees**".

هدفت هذه الدراسة لمعرفة تصورات مجموعة من المدققين الخارجيين في الأردن من ناحية معرفة أهم العوامل التي تؤثر على إعتمادهم على المدقق الداخلي في عملية التدقيق الخارجية،وبالإضافة أيضاً إلى محاولة معرفة العلاقة ما بين درجة الإعتماد على التدقيق الداخلي في أتعاب التدقيق الخارجية.ولقد تم إستخدام أداة الإستبانة في هذه الدراسة، ووزعت (**100**) إستبانة على المدققين الخارجيين وأعيد منهم (**76**) ولكن الإستبانات التي تم الإستفادة منها فلقد بلغت (**69**) إستبانة، حيث تمثلت نسبة الإستجابة بنسبة (**69%**)، وكان لا بد توفر عدة شروط لأغراض الدراسة،كـأن يجب أن يكون التقرير السنوي للعام **2004** موجود لدى الشركة،ويجب أن تكون الشركة قد أعلنت عن أتعاب التدقيق الخارجي في تقريرها،ويجب أن تكون الشركة على إستعداد تام لمقابلة الباحثين مع مدققي حسابات شركتهم،بالإضافة إلى حذف البنوك من العينة،وبذلك فلقد بلغ حجمها (**41**) شركة في الأردن. أظهرت نتائج الدراسة على أنـه يوجد إعتماد من قبل المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي ويبنى على عدة عوامل ،كـ الموضوعية، الكفاءة، وأداء العمل، ولقد تراوحت دراجاتهم بشكل مختلف ولكن كانت الموضوعية أعلى درجة،وتبين أيضا على أنه أغلب المدققين الخارجيين أي بنسبة (**94%**) يعتقدون بأنه لا يوجد علاقة ما بين قرار الإعتماد وأتعاب التدقيق الخارجي،أما بالنسبة لنتائج تحليل الإنحدار المتعدد فتبين أنه حجم الشركة المدقق لها سواء تم قياسه بإجمالي الأصول أو رأس المال،هو أهم متغير لتفسير إختلاف أتعاب التدقيق المدفوعة من قبل الشركات الموجودة في العينة،أما بالنسبة لمتغير الإعتماد فتبين على أنه لا يوجد علاقة بين إعتماد مدقق الحسابات الخارجي على مدقق الحسابات الداخلي وأتعاب التدقيق الخارجي.

- **<u>الدراسات الأجنبية:</u>**

1.دراسة **Haron *et al*** **(2004)** ،بعنوان:

"**The Reliance of External Auditors on Internal Auditors**".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم الأحكام الصادرة من قبل المدققين الخارجيين في الشركة من ناحية الإعتماد على المدقق الداخلي،إضافة إلى محاولة معرفة مدى إنسجام الأحكام الصادرة من قبل المدققين الخارجيين على المدقق الداخلي في ماليزيا. تكونت عينة الدراسة من كافة شركات التدقيق والمصنفة **(Big4)**، و**(Non-Big4)** في ماليزيا، حيث أنه تم الإعتماد في جمع البيانات الخاصة بهذه الدراسة على توزيع استبانة على شركات التدقيق, وقد تم استخدام برنامج (SPSS) في تحليل البيانات. وقد أظهرت نتائج الدراسة بأن أداء العمل، والكفاءة لدى المدققين الداخليين, وهي من أهم المعايير التي تساعد المدقق الخارجي للإعتماد المدقق الداخلي في كافة أعمال التدقيق، وتبين أن الموضوعية لدى المدققين الداخلين ليس لها أية أهمية للتأثير على قرارات المدقق الخارجي. وقد أوصى الباحثون في هذه الدراسة على ضرورة وضع الأسس المهمة والمتطورة من أجل إختيار المدققين الداخلين ذو المؤهل العلمي والعملي العالي..

2. دراسة **Stewart & Ken** **(2006)** , بعنوان:

"**Characteristics ،Audit Committee، Relation between External Audit Fees and Internal Audit**".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إرتباط كل من وجود لجنة التدقيق، وخصائص لجنة التدقيق، وإستخدام التدقيق الداخلي، ومع إرتفاع أتعاب التدقيق الخارجي، حيث يدل على أنه كلما كانت أتعاب التدقيق عالية كلما كانت كمية المعلومات التي تم فحصها من قبل التدقيق عالية، بالإضافة إلى وجود

جودة تدقيق عالية. لقد تم جمع البيانات عن طريق إجراء مسح للشركات المدرجة في بورصة إستراليا، وتم الحصول على بيانات الدراسة من خلال عمل استبانة تم إرسالها إلى جميع الشركات المدرجة في بورصة إستراليا، تكون مجتمع الدراسة من (1400) شركة, وبلغ حجم العينة (401) شركة فقط، حيث وتم إستخدام نموذج الإنحدار المتعدد للحصول على النتائج. أظهرت نتائج الدراسة على أن وجود لجنة تدقيق حسابات، وتكرار إجتماعات لجنة التدقيق، بالإضافة إلى زيادة إستخدام التدقيق الداخلي ترتبط بشكل كبير بأتعاب التدقيق العالية، بالإضافة إلى وجود إرتباط قوي ما بين خبرة لجنة التدقيق وأتعاب التدقيق العالية. أوصى الباحثون في هذه الدراسة بضرورة الإهتمام بمهنة تدقيق الحسابات أكثر, وضرورة إهتمام الشركات بالتدقيق الداخلي المتعلق بشركتها.

3. دراسة **Thinggaard & Kiertzner** (**2008**), بعنوان:

"**Determinants of Audit Fees: Evidence from a Small Capital Market with a Joint Audit Requirement** ".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهم العوامل التي تساعد في تحديد أتعاب تدقيق الحسابات في الدنمارك،وهدفت أيضاً إلى التعرف على تأثير أتعاب التدقيق على مدققي الحسابات المستقلين. بلغ حجم العينة (126) شركة غير مالية مدرجة في بورصة الدنمارك وذلك لعام (2002)، وشمل قياس الشركات الموجودة في السوق المالي الدنماركي والمصنفة ضمن الشركات صغيرة الحجم, وقد تم الاعتماد في تحليل جميع البيانات التي تم الحصول عليها لهذه الدراسة من خلال برنامج التحليل الاحصائي (SPSS). أظهرت نتائج الدراسة على أن شركة التدقيق التي لديها من مهامها تدقيق الحسابات تميل إلى تقديم الخدمات الإستشارية، وتبين أن واحدة من بين نصف شركات التدقيق تعمل بنسبة 80% أو أكثر في أعمال التدقيق، وبعد تحليل مدى تأثير وجود مدققي حسابات إثنين مستقلين

مشاركيين في تدقيق حسابات، تبين أنه يوجد تنافس فيما بينهم بشكل كبير ،وأنه في حال وجود بيئة تنافسية ما بين مدققي حسابات مستقلين فإن ذلك يساعد على تقليل أتعاب التدقيق، وعلى الأغلب يكون في الشركات كبيرة الحجم، وذلك لأن التنافس فيما بينهم يقلل نسبة الخطأ، ويؤدي إلى توفير وقت أكبر، ولقد أظهرت النتائج إلى أنه يوجد علاقة إيجابية ما بين أتعاب التدقيق وغيره من الأتعاب، حيث أن مهمة التدقيق التي تكون موكلة لشركة التدقيق يمكن أن تؤدي خدمات أخرى يكون العميل بحاجة لها، وذلك كتقديم استشارات ضريبية متعلقة بأمور الشركة, وذلك يؤدي إلى عدم الحاجة إلى عمل خصم على أتعاب التدقيق من قبل شركة التدقيق، وتبين أن أهم العوامل التي تؤثر على أتعاب التدقيق هي حجم العميل والتقنية المتبعة من قبله.

4. دراسة **Prawitt *et al*(2011)** ،بعنوان:

"**Reconciling Archival and Experimental Research: Does Internal Audit Contribution Affect the External Audit Fee?**"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة علاقة التدقيق الداخلي بتحديد أتعاب التدقيق الخارجي، والتعرف على أهم الطرق التي تؤدي إلى إنخفاض أتعاب التدقيق الخارجي. وقد تم إعتماد البيانات من قاعدة (IIAGAIN) من أجل إجراء الإختبارات التي تعنى بهذه الدراسة، وبلغ حجم العينة (**572**) شركة، و تم إستخدام نموذج الإنحدار المتعدد لفحص متغيرات الدراسة. أظهرت نتائج هذه الدراسة أن أتعاب التدقيق الخارجي ترتبط سلبياً مع المساهمة التي تكون من قبل التدقيق الداخلي، ولا يوجد أي علاقة ما بين الوقت الذي يقضيه المدققون الداخليون في أداء المهام الموكلة لهم وإنخفاض أتعاب المدققين الخارجيين، بينما يوجد علاقة ما بين الوقت الذي يقضيه الموظف تحت إشراف المدققين الخارجيين

وإنخفاض أتعاب التدقيق الخارجي. وأوصى الباحثون في هذه الدراسة بضرورة عمل أبحاث مستقبلية، وذلك من ناحية مدى إعتماد المدققين الداخليين في عملهم على مساعدة المدققين الخارجيين.

5. دراسة **Munro & Stewart** (**2011**) ،بعنوان:

"**External Auditors Reliance on Internal Auditing: Further Evidence**"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى تأثير إعتماد المدققين الخارجيين على عمل التدقيق الداخلي وذلك في بيئة الحوكمة الحالية، وأيضاً محاولة معرفة العلاقة ما بين تقرير المدقق الداخلي ولجنة التدقيق وخطورة عمل العميل،ومدى إعتماد المدققين الخارجيين على عملهم في ذلك. تكونت عينة الدراسة من (66) مدققاً من الشركات في إستراليا, وتم تحليل البيانات من خلال برنامج التحليل الاحصائي المستخدم وهو (SPSS 17) . أظهرت نتائج الدراسة بأنه يوجد العديد من العوامل التي تؤثر على إعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي، تبين أنه في بعض الأحيان يتم إستخدام المدقق الداخلي كمساعد في عملية التدقيق من قبل المدقق الخارجي، وتبين أنه يوجد لدى المدققين الخارجيين إحتمالية كبيرة لأعتماد تقييم المدقق الداخلي، وتبين أن تقييم المدققين الخارجيين لخطورة عملية التدقيق التي يقوموا بها ترتبط بخطورة العمل نفسه.

- **ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:**

إن هذه الدراسة تقوم على معرفة مدى إعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق, حيث أن هذا الموضوع يأخذ أهمية عالية من بين المواضيع التي تتحدث عن التدقيق سواء الداخلي ام الخارجي, حيث قامت هذه الدراسة بالتركيز على نوعي التدقيق الداخلي والخارجي, وتأثير التدقيق الداخلي خاصة على تحديد أتعاب التدقيق الخارجي في الأردن, ومن بين الدراسات التي قامت بدراسة هذا الموضوع Suwaidan & Qasim (2010), حيث أنهم إعتمدوا في جمع البيانات الخاصة بدراستهم على الإستبانة وتحليل الإنحدار وذلك من أجل تحديد حجم أتعاب التدقيق لكل شركة وقد تمت هذه الدراسة على العام 2004, بينما في هذه الدراسة فقد تم جمع البيانات بشكل رئيسي بالاعتماد على الإستبانة التي تم توزيعها على المدققين في مختلف الشركات وذلك للعام 2014.

الفصل الرابع

منهجية الدراسة

- **المقدمة:**

تناول هذا الفصل استعراضا لمنهجية الدراسة, وذلك من أجل تحقيق كافة أهداف الدراسة والمتمثلة في فحص مدى إعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق, وذلك لكافة الشركات في الأردن, وسوف يتضمن هذا الفصل معلومات حول أسلوب الدراسة , ومجتمع الدراسة وعينتها, و وصف عينة الدراسة, واستبانة ومقياس الدراسة, وفحص ثبات أداة الدراسة, بالاضافة الى الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل هذه البيانات.

- **أسلوب الدراسة:**

لقد تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي, حيث تم جمع البيانات باستخدام استبانة أعدت لهذا الغرض (مصادر أولية) , كما تم الرجوع الى الأدبيات والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة (مصادر ثانوية) , ولقد قام الباحث باستخدام المنهج التحليلي (اختبار t للعينة الأحادية , بعد احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعينة الدراسة) من أجل تحليل البيانات التي تم جمعها والمتعلقة بشركات التدقيق الموجودة في الأردن , وفي النهاية تم مقارنة نتائج الدراسات مع نتائج الدراسات حول مدى اعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق .

- **مجتمع وعينة الدراسة:**

تكون مجتمع الدراسة من كافة الشركات ومكاتب التدقيق الموجودة في الأردن, وقد تم إختيار عينة عشوائية من شركات التدقيق الأردنية والتي بلغ عددها (33) شركة كعينة, بحيث تم توزيع (105)

إستبانة على المدققين القانونين في شركات التدقيق الأردنية ومكاتب التدقيق, وتم إسترداد (86) إستبانة, وإستبعد (12) إستبانة وذلك لعدم إكتمال تعبئتها, وبذلك يكون عدد الإستبانات الخاضعة للتحليل في عينة الدراسة (74) إستبانة, وهو ما نسبته (70.5%) من عدد الإستبانات التي تم توزيعها .

- **وصف عينة الدراسة:**

تكونت عينة الدراسة من (74) مدققاً في شركات التدقيق الأردنية, ويوضح جدول رقم **(4-1)** توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية, وفقا لـ (المؤهل العلمي، والتخصص العلمي, والمسمى الوظيفي ، وسنوات الخبرة, والشهادات المهنية)، كما في الجدول التالي:

جدول رقم (4-1):

توزيع عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية والوظيفية

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	61	%82.43
	ماجستير	7	%9.46
	دكتوراه	2	%2.70
	أخرى	4	%5.41
	المجموع	74	%100
التخصص العلمي	محاسبة	52	%70.27
	ادارة أعمال	14	%18.92
	اقتصاد	2	%2.7
	أخرى	6	%8.11
	المجموع	74	%100
المسمى الوظيفي	مساعد مدقق	9	%12.16
	مدقق	47	%63.51
	رئيس قسم تدقيق	16	%21.62

	مدير تدقيق	2	%2.70
	المجموع	74	%100
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	45	%60.81
	من 5- وأقل من 10 سنوات	11	%14.86
	من 10-20 سنة	16	%21.62
	اكثر من 20 سنة	2	%2.70
	المجموع	74	%100
الشهادات المهنية	لا يوجد	3	%4.05
	CPA	22	%29.72
	CIA	0	%0
	CMA	4	%5.40
	A-CPA	0	%0
	J-CPA	43	%58.10
	ACCA	2	%2.70
	أخرى	0	%0
	المجموع	74	%100
عدد الدورات	مساعد مدقق	أكثر من 40 دورة	
	مدقق	أكثر من 20 دورة	
	رئيس قسم تدقيق	لم يتم ذكرها	
	مدير تدقيق	أكثر من 40 دورة	

يظهر من الجدول رقم **(4-1)** ما يلي:

يتضح من تحليل نتائج القسم الأول من الاستبانة الجدول رقم (4-1) ما يلي :

1. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعا لمتغير المؤهل العلمي (82.43%) وذلك لدرجة البكالوريس, بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (2.7%) لدرجة الدكتوراه, مما يعني أن كافة

الأفراد المجيبين هم من حملة درجة البكالويوس كحد أدنى وأنهم مؤهلين تأهيلا أكاديميا ملائما , كما يعزو الباحث انخفاض نسبة حملة الدراسات العليا بين المدققين الى ان طبيعة العمل في مكاتب التدقيق ترتكز بشكل أساسي على الشهادات المهنية أكثر من الدراسات العليا للمؤهل الأكاديمي .

2. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير التخصص العلمي (70.27%) لتخصص المحاسبة, بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (2.7%) لتخصص إقتصاد, حيث يلاحظ أن توزيع التخصص العلمي للأفراد المجيبين بين المحاسبة وادارة الاعمال , وان كان تركزهم في المحاسبة يشكل ما نسبته (70.2%) تقريبا , وذلك لطبيعة عمل مكاتب التدقيق والتي تعتمد بدرجة رئيسية على المتخصصين في مجال المحاسبة .

3. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي (63.51%) للمسمى الوظيفي "مدقق", بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (2.70%) للمسمى الوظيفي "مدير تدقيق", حيث يلاحظ حسب توزيع المسمى الوظيفي أن معظم المستجيبين يحملون مسمى " مدقق " وهذا يدل على مستوى جودة عمل مكاتب التدقيق العاملة في الأردن .

4. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة (60.81%) لفئة الخبرة (أقل من 5 سنوات), وأدنى نسبة مئوية بلغت (2.7%) لفئة الخبرة (أكثر من 20 سنة), مما يعني أن أكثر من نصف عينة الدراسة من ذوي الخبرات المهنية التي تملك خبرة اقل من 5 سنوات وهذا يدل على تنوع سنوات الخبرة العملية لديهم .

5. وقد بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير الشهادات المهنية (58.10%) لحاملين شهادة (J-CPA), بينما كانت أدنى نسبة مئوية (0%) للشهادة (CIA)

و(A–CPA) , حيث يلاحظ ان معظمهم هم من حملة شهادة ال (J–CPA) , مما يدل ايضا على مستوى جودة عمل مكاتب التدقيق العاملة في الأردن .

6. وتبين أنه الدروات التي كان مجموعها يتجاوز 40 دورة قد تم أخذها من قبل مساعدي التدقيق والمديرين, ومن ثم يأتي المدققين بعدد دورات يتجاوز 20 دورة سنوياً , حيث يلاحظ مدى الاهتمام باكتساب المعرفة بمهنة التدقيق .

- **<u>تطوير استبانة الدراسة:</u>**

لقد قام الباحث بتطوير الإستبانة لغايات جمع البيانات الأولية للدراسة, حيث تم الأخذ بعين الاعتبار إحتواء الإستبانة على عناصر ومفردات تجعلها قادرة على قياس مدى اعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق للشركات الأردنية.

وتم الإعتماد في تطوير الإستبانة على الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع هذه الدراسة وهي:

دراسة **مشتهى (2013)**, بعنوان: **العلاقة بين المدقق الداخلي المدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين– دراسة حالة قطاع غزة.**

دراسة **محسن (2011)**, بعنوان: **مدى إعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة.**

دراسة **نجم (2012)**, بعنوان: **العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة.**

دراسة **Suwaidan & Gasim** (2010), بعنوان: **External Auditors Reliance on Internal Auditors and its Impact Fees: An Empirical Investigation**

ولقد تم إجراء التعديلات اللازمة بما يتناسب مع مجتمع الدراسة وموضوع الدراسة, وإحتوت الإستبانة على الأجزاء التالية:

الجزء الأول: ويحتوي على مجموعة من الفقرات المتعلقة بالبيانات الديمغرافية للمستجيبين, وذلك من أجل وصف العينة.

الجزء الثاني: ويتكون من **(30)** فقرة وذلك من أجل قياس مدى اعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق في الشركات الأردنية, والمتمثلة بما يلي:

1. إعتماد المحاسب القانوني الأردني على قسم التدقيق الداخلي في الشركة.
2. إعتماد المحاسب القانوني الأردني على صفات المدقق الداخلي في الشركة والتي تشمل: (إستقلالية وكفاءة المدقق الداخلي وأداء عمله).
3. إعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعابه.

- **مقياس الدراسة:**

تم إستخدام مقياس ليكرت الخماسي حيث تم إعطاء الدرجات كما يلي:

عالية جداً (5), عالية (4), متوسطة (3), منخفضة (2), منخفضة جداً (1), ويتم قياسه وفق المعادلة التالية:

مستوى التأثير= الحد الأعلى في مقياس ليكرت−1

3

و بناءاً على ذلك فلقد تم تعريف الدرجة عالية جداً, ومتوسط, ومنخفضة جداً لتأثير البعد المعني بالتحليل وفق ما هو مبين في الجدول رقم (4−2) التالي:

جدول رقم (4−2)

معيار مقياس التحليل

المتوسط الحسابي	الدرجة
2.33−1	منخفضة جداً
3.66−2.34	متوسطة
5−3.67	عالية جداً

- **ثبات أداة الدراسة:**

من أجل إستخراج معامل الثبات تم تطبيق معادلة كرونباخ ألفا (**Cronbach`s Alpha**) على جميع مجالات الدراسة والأداة ككل, حيث يدل هذا المقياس على إتساق فقرات كل بعد من أبعاد الدراسة مع بعضها البعض, وأشارت الأبحاث على أن القيمة الأدنى (**Cutoff Point**) المقبولة للأبحاث في حقل الدراسات الإدارية تتراوح بين (%70−60) (Nunnally, 1978), وفي الجدول (4−3) يتبين نتائج التحليل كمايلي:

جدول رقم (4-3)

نتائج معامل كرونباخ ألفا للاتساق الداخلي لأبعاد الدراسة

البعد	عدد الفقرات	قيمة ألفا
اعتماد المدقق الخارجي على قسم التدقيق الداخلي في الشركة	**8**	**60.64%**
اعتماد المدقق الخارجي على استقلالية المدقق الداخلي .	**8**	**79.25%**
اعتماد المدقق الخارجي على كفاءة المدقق الداخلي (المؤهل العلمي والخبرات) وأداء عمله	**8**	**65.97%**
اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في تحديد إتعابه	**6**	**72.09%**
المجموع	**25**	**80.57%**

يظهر من خلال الجدول (4-3) بأن قيم معامل الإتساق الداخلي تراوحت بين (60.64-79.25) وجميعها مساوية أو أعلى من القيمة الأدنى المقبولة للأبحاث العلمية, حيث أن أعلى قيمة لبعد إعتماد المدقق الخارجي على إستقلالية المدقق الداخلي, وقد بلغت (79.25%), بينما بلغت أقل قيمة (60.64%) لبعد إعتماد المدقق الخارجي على قسم التدقيق الداخلي في الشركة.

ولقد تبين أن قيمة معامل الإتساق الداخلي لبعد إعتماد المدقق الخارجي من حيث كفاءة المدقق الداخلي (المؤهل العلمي والخبرات) وأداء عمله قد بلغت (65.97%), بينما بلغت قيمة الإتساق لبعد اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في تحديد أتعابه (72.09%).

- **الأساليب الإحصائية المستخدمة:**

لغاية تحقيق أهداف الدراسة والمتمثلة في معرفة مدى إعتماد المدقق الخارجي على قسم التدقيق الداخلي في الشركة, ومعرفة مدى إعتماد المدقق الخارجي على صفات المدقق الداخلي, بالإضافة إلى التعرف على مدى إعتماد المدقق الخارجي على تدقيق الداخلي في تحديد أتعابه, فإنه تم الإعتماد على برنامج حزمة التحليل الإحصائي للعلوم الإجتماعية (**Statistical Package of Social Science**) , وقد تم إختيار الأساليب الإحصائية المناسبة التي تتلاءم مع نوع البيانات المراد تحليلها في الدراسة, ومن هذه الأساليب:

أ- **إختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)**: وذلك من أجل التحقق من التجانس أو الإتساق الداخلي لأداة القياس والتأكد من ثباتها.

ب- **الأساليب الإحصائية الوصفية (Descriptive Statistics)**: وتتمثل في مقاييس النزعة المركزية (الوسط الحسابي) ومقاييس التشتت (الإنحراف المعياري).

ج- **اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T- Test)**: وذلك من أجل إختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الخامس

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

- **المقدمة:**

يحتوي هذا الفصل على نتائج الدراسة التي تهدف إلى التعرف على مدى إعتماد المدقق الخارجي على قسم التدقيق الداخلي وعلى صفاته, بالإضافة إلى محاولة التعرف على مدى إعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي من ناحية تحديد أتعابه في الشركات التدقيق للعام 2014, وسوف يتم إستعراض نتائج الدراسة من خلال إختبار فرضيات الدراسة.

- **تحليل البيانات**

الفرضية الأولى: "يوجد إعتماد من قبل المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في الشركة"

من أجل التحقق من مدى صحة هذه الفرضية, فإنه تم إستخراج المتوسطات الحسابية, والإنحرافات المعيارية, إضافة إلى إختبار **(T–test)**, وذلك لمدى إعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في الشركة, والجدول التالي يبين ذلك.

جدول رقم (5-1)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية وإختبار (T-test) لبعد إعتماد المدقق الخارجي على قسم التدقيق الداخلي في الشركة

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	الدلالة الإحصائية
1	وجود ميثاق لقسم التدقيق تبين أهدافه ومسؤولياته, ومصادقاً عليه من قبل لجنة التدقيق.	4.310	0.571	64.875	.000
2	وجود نظام يقييم الاداء ويقدم الحوافز لتشجيع المدققين الداخليين لتصحيح المشاكل.	3.445	1.022	28.998	.000
3	يُمنح حرية كاملة للمدققين الداخليين للوصول إلى كافة أجزاء ومصادر الشركة.	3.756	0.990	32.626	.000
4	يتصل قسم التدقيق الداخلي بشكل مباشر بإدارة الشركة العليا.	3.729	1.063	30.163	.000
5	يوجد مصادر واضحة للتواصل بين قسم التدقيق ولجنة التدقيق.	3.445	1.217	24.339	.000
6	تختلف استقلالية قسم التدقيق الداخلي عن غيرها من الأقسام في الشركة.	4.108	.915	38.617	.000
7	تُمنح حرية كاملة للمدققين الداخليين لتنفيذ ما يلزم من إجراءات التدقيق.	3.945	0.825	41.104	.000
8	يتمتع قسم التدقيق الداخلي بقدرة على متابعة أنشطة فروع الشركة المتباعدة جغرافيا.	3.445	.967	30.650	.000
	المتوسطات الحسابي ككل	3.772	.946	36.421	

<u>تبين من خلال الجدول (5-1), ما يلي:</u>

1. إن أعلى متوسط حسابي لفقرات إعتماد المدقق الخارجي على قسم التدقيق الداخلي في الشركة (4.310) للفقرة الأولى " **وجود ميثاق لقسم التدقيق تبين أهدافه ومسؤولياته, ومصادقاً عليه من قبل لجنة التدقيق**", وذلك يدل على أنه يوجد إدراك مرتفع حسب المقياس المعتمد في هذه الدراسة, ويدل على أن المبحوثين يدركوا بدرجة عالية نسبياً أن" وجود ميثاق لقسم التدقيق تبين أهدافه ومسؤولياته, ومصادقاً عليه من قبل لجنة التدقيق", يساهم بدرجة كبيرة في زيادة الربط وتقوية العلاقة بين التدقيق الخارجي وقسم التدقيق الداخلي في الشركة, وبلغ الإنحراف المعياري (0.571) وذلك يدل على أن إجابات المبحوثين كانت متقاربة ولكن ليس بشكل عالٍ في تلك الفقرة, وتبين أيضا أنه يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (5%) بينما بلغ أدنى متوسط حسابي لعدة فقرات متتالية وهي للفقرات(2,5,8), " **وجود نظام يقييم الاداء ويقدم الحوافز لتشجيع المدققين الداخليين لتصحيح المشاكل**", و"**يوجد مصادر واضحة للتواصل بين قسم التدقيق ولجنة التدقيق**", و"يتمتع قسم التدقيق الداخلي بقدرة على متابعة أنشطة فروع الشركة المتباعدة جغرافيا", حيث بلغ المتوسط الحسابي لهم على التوالي (3.445), وبإنحراف معياري مختلف حيث بلغ للفقرة الثانية (1.022), وللفقرة الخامسة (1.217), بينما بلغ(967.) للفقرة الثامنة, وتبين على أنه يوجد فروقات ذو دلالة إحصائية عند مستوى (5%), بينما بلغ المتوسط الحسابي للفقرة (3) و (4) على التوالي (3.729), (3.729) والتي تنص على أنه " **يُمنح حرية كاملة للمدققين الداخليين للوصول إلى كافة أجزاء ومصادر الشركة**", و" **يتصل قسم التدقيق الداخلي بشكل مباشر بإدارة الشركة العليا**", وبإنحراف معياري يبلغ **(0.990)**, **(1.063)**, بينما بلغ المتوسط الحسابي للفقرة رقم 6

"**تختلف استقلالية قسم التدقيق الداخلي عن غيرها من الأقسام في الشركة**" قيمة تساوي(4.108), وقيمة تبلغ(**3.945**) للفقرة 7 والتي تنص على " **تُمنح حرية كاملة للمدققين الداخليين لتنفيذ ما يلزم من إجراءات التدقيق**", وبإنحراف معياري لكلاهما (915.), (0.825).

2. ويبلغ المتوسط الحسابي للفقرات الكلية / إعتماد المدقق الخارجي على قسم التدقيق الداخلي (3.772), وذلك يدل على أن إعتماد التدقيق الخارجي على قسم التدقيق الداخلي في الشركات مرتفعة حسب أراء أفراد عينة الدراسة.

الفرضية الثانية: تنص **الفرضية الفرعية الأولى** على أنه" يوجد إعتماد من قبل التدقيق الخارجي على إستقلالية المدقق الداخلي"

جدول (5-2)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية وإختبار (T-test) لبعد إعتماد المدقق الخارجي على إستقلالية المدقق الداخلي

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	الدلالة الإحصائية
1	يقع الموقع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي في "الهيكل التنظيمي" وذلك ليعزز من استقلاليته ويسمح له بالقيام بواجباته .	3.851	1.016	32.607	.000
2	إهتمام لجنة التدقيق بتوصيات المدقق الداخلي لدرجة الإلتزام بها.	3.581	1.072	28.716	.000
3	يبلغ المدقق الداخلي لجنة التدقيق عن أية ضغوط يتعرض لها من أية جهة كانت.	3.486	0.996	30.098	.000

4	يعمل المدقق الداخلي على إجراءات التصحيح عند اكتشافه عدم كفاءة أو عدم فاعلية العمليات التشغيلية.	4.040	0.766	45.352	.000
5	تأثير المستوى التعليمي والشهادة المهنية للمدقق الداخلي على عمله. (CPA , CMA, CIA)	4.013	0.819	42.147	.000
6	تأثير مستوى خبرة العاملين في قسم التدقيق الداخلي على أداء عملهم.	4.297	0.735	50.280	.000
7	تأثير مستوى المعرفة لدى العاملين في قسم التدقيق الداخلي على إجراءات ومعايير التدقيق الداخلي.	4.067	0.865	40.436	.000
8	تأثير مهارات التعامل والاتصال الفعال للعاملين في قسم التدقيق الداخلي على أداء عملهم.	3.716	0.929	34.401	.000
المتوسط الحسابي العام		**3.88**	**.899**	**38.004**	

للقيام بإختبار تلك الفرضية, فقد قام الباحث بالعمل على إحتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وإختبار (T–test) لمستوى أراء أفراد عينة الدراسة وخاصة لبعد إعتماد المدقق الخارجي على إستقلالية المدقق الداخلي في الشركة التابعين لها, حيث تم مقارنة المتوسط الكلي لدرجة إعتماد المدقق الخارجي على إستقلالية المدقق الداخلي في الشركة وكما هي مدركة من قبل المبحوثين مع القيمة الوسيطة لهذا البعد والبالغة قيمتها (3), ويتم قبول الفرضية إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية (t–value) أقل من أو يساوي (.05), والجدول رقم (5–2) يبين نتائج هذه الإختبارات, وذلك كما يلي:

1. نلاحظ أنه المتوسطات الحسابية لجميع فقرات بُعد " إعتماد المدقق الخارجي على إستقلالية المدقق الداخلي", تراوحت ما بين (4.297–3.486), حيث بلغت أعلى قيمة (4.297) متوسط حسابي للفقرة السادسة, والتي تنص على " تأثير مستوى خبرة العاملين في قسم التدقيق الداخلي على أداء عملهم", وذلك يدل على إدارك مرتفع حسب المقياس المعتمد في الدراسة,

ويشير ذلك أن أفراد العينة في الدراسة مدركين بدرجة عالية أن وجود مستوى خبرة للعاملين في قسم التدقيق الداخلي يساهم بدرجة عالية في زيادة ربط وتقوية العلاقة بين التدقيق الخارجي وقسم التدقيق الداخلي في الشركة, وقد بلغ الإنحراف المعياري لذلك السؤال ما قيمته (.735) مما يدل ذلك على قرب إجابات أفراد العينة في الدراسة.

2. تبين أيضاً أن المتوسط العام لهذا البعد قد بلغ (3.88) ويدل ذلك على أن بعد إعتماد المدقق الخارجي على إستقلالية المدقق الداخلي جاءت مرتفعة وذلك حسب أراء أفراد العينة.

3. بعد إجراء إختبار (t–test), لإختبار الأثر الكلي لبعد إعتماد المدقق الخارجي على إستقلالية المدقق الداخلي ذو دلالة إحصائية أم لا , فقد أشارت نتائج الجدول رقم (5–2) أن أثر هذا البعد كان ذو دلالة إحصائية (38.004) وهذ يفيد بأن بُعد إعتماد المدقق الخارجي على إستقلالية المدقق الداخلي جاءت بدرجة مرتفعة وذو دلالة إحصائية من وجهة نظر أفراد العينة.

الفرضية الفرعية الثانية: والتي تنص"يوجد إعتماد من التدقيق الخارجي على كفاءة المدقق الداخلي (المؤهل العلمي والخبرة المهنية).

جدول (5-3)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية وإختبار (T-test) لبعد التدقيق الخارجي وكفاءة المدقق الداخلي (المؤهل والخبرة المهنية)

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	الدلالة الإحصائية
1	يقوم قسم التدقيق الداخلي على استخدام نظم معلومات محاسبية محوسبة.	4.040	1.026	33.870	.000
2	يوجد تنافس ما بين مستويات الرواتب التي يحصل عليها المدققين الداخليين.	3.067	1.208	21.831	.000
3	يوجد عدد كافي من الموظفين في قسم التدقيق الداخلي لدعم متطلبات العمل اللازمة.	3.459	.847	35.133	.000
4	يقوم المدققين الداخليين بفحص إجراءات الرقابة كافة.	3.473	1.075	27.777	.000
5	يوجد نظام توثيق فعال في قسم التدقيق الداخلي يلبي معايير التدقيق المقبولة.	3.581	1.122	27.439	.000
6	يقوم المدققين الداخليين بمتابعة لما تم القيام به حيال نتائج عملية التدقيق بشكل لاحق.	3.581	1.006	30.594	.000
7	يقوم المدققين الداخليين بوضع خطط لعملية مراجعة الحسابات.	3.689	1.045	30.344	.000
8	يوجد لدى قسم التدقيق الداخلي المعرفة والمهارات والتدريب.	3.648	.927	33.822	.000
	المتوسط الحسابي العام	**3.567**	**1.032**	**30.101**	

من أجل القيام بإختبار هذه الفرضية فلقد قام الباحث بإحتساب المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لمستوى أراء أفراد العينة لبعد التدقيق الخارجي وكفاءة المدقق الداخلي (المؤهل العلمي والخبرة المهنية) في الشركة التي يتبعون لها, وقد قام الباحث بإجراء إختبار (T-test) وذلك من أجل الحكم

على قبول الفرضية أو رفضها, حيث أنه تم القيام بمقارنة المتوسط الكلي لدرجة التدقيق الخارجي وكفاءة المدقق الداخلي (المؤهل العلمي والخبرة المهنية) في الشركة كما هي مدركة من قبل أفراد عينة الدراسة مع القيمة الوسيطة لهذا البعد والبالغة قيمتها (3), ويتم قبول الفرضية إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية (t–value) أقل من أو يساوي 05., ويوضح ذلك من خلال الجدول رقم (5–3) وذلك بما يلي:

1. إن المتوسطات الحسابية لفقرات بُعد التدقيق الخارجي وكفاءة المدقق الداخلي (المؤهل العلمي, والخبرة المهنية), حيث أنها تراوحت بين (3.067–4.o40). حيث جاءت الفقرة الأولى والمتعلقة " يقوم قسم التدقيق الداخلي على استخدام نظم معلومات محاسبية محوسبة." في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.040) وهذه القيمة تشير إلى إدراك مرتفع حسب المقياس المعتمد في هذه الدراسة, وهذا يدل على أن أراء أفراد العينة يدركون بدرجة عالية أن قيام المدققين الداخليين بإستخدام نظم معلومات محاسبية محوسبة يساهم بدرجة كبيرة في زيادة الربط وتقوية العلاقة بين التدقيق الخارجي وقسم التدقيق الداخلي في الشركة, ودرجة الإعتماد على التدقيق الداخلي في الشركة من قبل المدقق الخارجي.
2. وبلغ الانحراف المعياري لهذا السؤال (1.026), مما يشير إلى تقارب إجابات المبحوثين على هذه الفقرة نوعاً ما.
3. وقد بلغ المتوسط العام لهذا البعد (3.067), وهذا يدل على أن بعد التدقيق الخارجي وكفاءة المدقق الداخلي (المؤهل العلمي والخبرة المهنية) قد جاءت مرتفعة وذلك حسب أراء أفراد العينة.
4. ومن أجل إختبار الأثر الكلي لبعد التدقيق الخارجي وكفاءة التدقيق الداخلي (المؤهل العلمي والخبرة) ذو دلالة إحصائية, فقد تم إجراء إختبار (T–test) , وقد أشارت النتائج كما في الجدول

(5-3) أن أثر هذا البعد كان ذو دلالة إحصائية وذلك يدل على أن بُعد التدقيق وكفاءة المدقق الداخلي (المؤهل العلمي والخبرة المهنية) قد جاءت مرتفعة وذو دلالة إحصائية من وجهة نظر أفراد العينة.

الفرضية الثالثة: وتنص على" يوجد إعتماد من قبل المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في تحديد أتعابه".

جدول (5-4)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية وإختبار (T-test) لبعد إعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في تحديد أتعابه

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	الدلالة الإحصائية
1	يوجد خطط تعاون تعزز من استعانة المدقق الخارجي على المدقق الداخلي للتقليل من الجهد المبذول من قبله.	2.635	1.438	15.754	.000
2	يوجد اهتمام قسم التدقيق الداخلي بجودة أداءه, مما يؤدي لاعتماد المدقق الخارجي على عمل ذلك المدقق, ويؤدي إلى تخفيض عدد ساعات العمل.	2.918	1.559	16.102	.000
3	يأخذ المدقق الخارجي في الحسبان العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي , مما يساهم في تخفيض ساعات عمله.	2.837	1.085	22.484	.000
4	يأخذ المدقق الخارجي في الحسبان جودة وثائق وتقارير وأوراق العمل للمدقق الداخلي , مما يساهم في تخفيض ساعات عمله	2.310	1.215	16.354	.000
5	يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي بجمع الأدلة اللازمة , مما يساهم في تخفيض ساعات عمله.	2.310	1.215	16.354	.000
6	يخفض المدقق الخارجي من مدى اختباراته ونطاق إجراءاته في حال وجود قسم داخلي فعال يعمل ضمن معايير التدقيق الداخلي.	2.500	1.387	15.502	.000
	المتوسط الحسابي العام	2.585	1.316	17.091	

من أجل إختبار هذه الفرضية تم احتساب المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لمستوى آراء افراد العينة لبعد إعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي وتحديد أتعابه في الشركة التابعين لها . كما قام الباحث باجراء اختبار (t–test) من أجل الحكم على قبول الفرضية أو رفضها حيث تم مقارنة المتوسط الكلي لدرجة إعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي وتحديد أتعابه في الشركة كما هى مدركة من قبل أفراد عينة الدراسة مع القيمة الوسطية لهذا البعد والبالغة قيمتها (3). وسوف يتم قبول الفرضية اذا كانت قيمة الدلالة الأحصائية (t–value) اقل من أو يساوي 05. ويمثل الجدول رقم (5–4) نتائج هذه الإختبارات, كما يلي:

1. يتبين أن المتوسطات الحسابية لفقرات بُعد "إعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي وتحديد أتعابه" قد تراوحت بين (2.310 –2.918) حيث جاءت الفقرة الثانية والمتعلقة "بوجود اهتمام قسم التدقيق الداخلي بجودة أداءه, مما يؤدي لاعتماد المدقق الخارجي على عمل ذلك المدقق, ويؤدي إلى تخفيض عدد ساعات العمل" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (2.918) وهذه القيمة تشير الى ادراك منخفض حسب المقياس المعتمد في هذه الدراسة.

2. وتشير النتائج أن أفراد العينة في الدراسة لا يدركون بدرجة عالية أن وجود اهتمام بجودة أداء قسم التدقيق الداخلي يزيد من اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي , مما يساهم في تخفيض ساعات عمله و يساهم بدرجة كبيرة في زيادة الربط وتقوية العلاقة بين التدقيق الخارجي وقسم التدقيق الداخلي في الشركة مما يساهم قي تقليل اتعاب التدقيق الخارجي. كما بلغ الأنحراف المعياري لهذا السؤال (1.438.) مما يشير الى تقارب اجابات أفراد العينة في الدراسة على هذه الفقرة.

3. تشير النتائج أن المتوسط العام لهذا البُعد بلغ (2.585) وهذا يدل على أن بُعد إعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي وتحديد أتعابه جاءت منخفضة من وجهة نظر افراد العينة.

4. تم إجراء إختبار لبُعد إعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي وتحديد أتعابه ذو دلالة احصائية فقد تم اجراء اختبار(t–test), وتبين أن أثر هذا البعد كان ذو دلالة احصائية, وتفيد هذه النتائج ان بعد إعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي وتحديد أتعابه جاءت بدرجة منخفضة وذو دلالة احصائية من وجهة نظر افراد العنية.

- **إختبار فرضيات الدراسة:**

اختبار الفرضية الاولى: والتي تنص على "يوجد إعتماد من قبل المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في الشركة", حيث تبين حسب أراء أفراد العينة أنه يوجد إعتماد من قبل المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي الموجود في الشركة المدقق لها, حيث أنه بلغ المتوسط العام لهذه الفرضية (3.772), وبإنحراف معياري مقداره (.946), فلذلك بناء على النتائج هذه يتم قبول الفرضية.

وإن هذه الفرضية تتفق مع دراسة محسن (2011) والتي أظهرت أنه يوجد إعتماد كبير جداً من قبل المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين, وأيضاً مع دراسة Munro & Stewart (2011) والتي أوضحت نتائجها بأنه يوجد عوامل عديدة توثر على إعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي ويتم أحياناً إستخدامه كمساعد في عملية التدقيق, وتتعارض مع دراسة Twaijry et al (2004) حيث تبين من خلال نتائجهم بأنه لا يوجد أي إعتماد من قبل المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في السعودية, ويعود السبب لإنخفاض عدد المدققين في المملكة.

اختبار الفرضية الثانية: الفرعية الأولى والتي تنص على " يوجد إعتماد من قبل المدقق الخارجي على إستقلالية المدقق الداخلي في الشركة", وقد إتضح أنه يوجد إعتماد من قبل المدققين الخارجيين على الإستقلالية التي يتمتع بها المدقق الداخلي في الشركة وذلك حسب أراء أفراد العينة في الدراسة, حيث أنه بلغ المتوسط العام لهذه الفرضية (3.88) وإنحراف معياري (.899), وبناءاً على كافة النتائج الخاصة بهذه الفرضية فإنه يتم قبولها.

وإن هذه الفرضية تتفق مع Suwaidan & Qasim (2010) والتي اظهرت أن إستقلالية المدقق الداخلي هي من أهم العوامل التي تؤثر على قرار اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي, أما دراسة Al–Twaijry et al (2004) فقد تبين من خلال نتائجها أنه لا يوجد تأييد من قبل أراء أفراد العينة وهم المدققين الخارجيين لإستقلالية المدقق الداخلي.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية: والتي تنص على "يوجد إعتماد من قبل المدقق الخارجي على الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي في الشركة", وقد تبين أنه يوجد إعتماد من قبل المدققين الخارجيين على مؤهل العلمي والكفاءة المهنية التي يتمتع بها المدقق الداخلي حسب أفراد عينة الدراسة, حيث بلغ المتوسط العام لهذه الفرضية (3.567) وإنحراف معياري (1.032) وبناءاً على ذلك فإنه تم قبول الفرضية.

وإن هذه الفرضية تتفق مع دراسة Haron *et al* (2004), حيث أظهرت النتائج في هذه الدراسة بأنه أداء العمل والكفاءة المهنية من قبل المدقق الداخلي من أهم المعايير التي تعمل على مساعدة المدفف الخارجي بقياس درجة إعتماده على المدقق الداخلي في الشركة.

اختبار الفرضية الثالثة: والتي تنص على " يوجد إعتماد من قبل المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في تحديد أتعابه", وتبين أنه لا يوجد إعتماد من قبل المدققين الخارجيين على المدقق الداخلي في تحديد أتعابه وذلك بدرجة منخفضة حسب أراء أفراد العينة في هذه الدراسة, حيث بلغ المتوسط العام (2.585) وإنحرافه المعياري (1.316) وبناءاً على تلك النتيجة فُانه يتم رفض الفرضية.

وإن هذه النتيجة تتفق مع دراسة Suwaidan & Qasim (2010), حيث أظهرت نتائجها بأنه لا يوجد أي صلة ما بين التدقيق الداخلي وتحديد مقدار أتعاب المدقق الخارجي حيث تبين بأنه يوجد علاقة سلبية فيما بينهم, وأيضا دراسة prawitt et al (2011), حيث أظهرت النتائج في هذه الدراسة بأنه يوجد علاقة سلبية ما بين اتعاب التدقيق ومدى مساهمة التدقيق الداخلي, بينما تعارضت نتائج الدراسة مع دراسة Stewart & Ken (2006) حيث أظهرت نتائجها بأنه يوجد إرتباط ما بين التدقيق الداخلي وتحديد أتعاب التدقيق الخارجي وذلك بشكل عالي.

الجدول (5-5)

نتائج إختبار الفرضيات

الفرضيات	الأبعاد	نتيجة إختبار الفرضيات
الفرضية الأولى	إعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي	**تم قبول الفرضية**
الفرضية الثانية (الفرعية الأولى)	إعتماد المحاسب القانوني الأردني على إستقلالية المدقق الداخلي	**تم قبول الفرضية**
الفرضية الثانية (الفرعية الثانية)	إعتماد المحاسب القانوني الأردني على كفاءة المدقق الداخلي	**تم قبول الفرضية**
الفرضية الثالثة	إعتماد المحاسب القانوني الأردني على المدقق الداخلي في تحديد أتعابه	**تم رفض الفرضية**

الفصل السادس

النتائج والاستنتاجات والتوصيات

- **تمهيد:**

إن هذا الفصل يهدف إلى توضيح لأهم النتائج التي تم التوصل لها في هذه الدراسة, وذلك ذكر لأهم التوصيات التي تتعلق بها.

- **النتائج:**

من خلال الإعتماد على تحليل البيانات الخاصة بهذه الدراسة, فإنه نستطيع تلخيص النتائج المتعلقة بها وهي:

1. أشارت نتائج الدراسة بأن هناك إعتماد من قبل المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي الموجود في الشركة بدرجة عالية, وذلك بحد ذاته مؤشر إيجابي يدل على مدى أهمية وظيفة المدقق الداخلي في الشركة.

2. يوجد علاقة إرتباط ما بين التدقيق الخارجي وسمات المدقق الداخلي في الشركة, حيث تبين أن المحاسب القانوني الأردني يقوم بالإعتماد على مقدار الإستقلالية التي يتمتع بها المدقق الداخلي في الشركة.

3. يوجد تأثير للمؤهل العلمي والكفاءة المهنية على المحاسب القانوني الأردني, حيث إتضح من خلال نتائج الدراسة أنه يوجد إعتماد من قبل المدقق الخارجي على المؤهل العلمي والكفاءة المهنية الخاصة بالمدقق الداخلي في الشركة.

4. لا يتم الإعتماد على المدقق الداخلي من ناحية تحديد الأتعاب المحاسب القانوني الأردني التي يستحقها وذلك حسب أراء أفراد العينة في الدراسة.

- **الاستنتاجات:**

من خلال الاعتماد على نتائج الدراسة , تم التوصل الى أبرز الاستنتاجات والتي يمكن تلخيصها بما يلي :

1. أهمية دور وظيفة المدقق الداخلي في الشركة , حيث يساهم المدقق الداخلي وبشكل كبير في تقليل الجهد والوقت المبذول من قبل المدقق الخارجي , بالاضافة الى امكانية الاعتماد على نتائج اعماله .

2. أهمية توفر عنصر الاستقلالية في المدقق الداخلي , حيث أنه يعد من الركائز الأساسية التي يأخذ بها المدقق الخارجي للاعتماد عليه بالنسبة لنتائج أعماله .

3. أهمية توفر المؤهل العلمي والكفاءة المهنية بالنسبة للمدقق الداخلي , حيث تبين أيضا بأن اكتساب المزيد من الخبرة والتأهيل الأكاديمي يعد من ركائز اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي .

4. تم استنتاج أن قرار اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي لا يعني بالضرورة تحديد اتعاب التدقيق الخارجي .

- **التوصيات:**

من خلال الرجوع إلى النتائج التي تم التوصل لها في هذه الدراسة, فإن الباحث يوصي بمجموعة من التوصيات وهي:

1. ضرورة العمل من قبل جمعية المحاسبين على تفعيل دورها من ناحية مراقبة مكاتب التدقيق, والقيام على معالجة المشاكل المتعلقة بإختيار مدقق الحسابات وذلك وفقاً لأسس تتسم بالموضوعية.

2. القيام من قبل الجهات المعنية بوضع معايير عديدة لتحديد أتعاب التدقيق, بحيث يبقى عامل الخبرة والكفاءة له الأولية.

3. القيام على عقد الندوات المحاضرات التي تهدف إلى نشر الوعي عند عملاء التدقيق وذلك من أجل توعيتهم بدور المدقق وطبيعة الأعمال الموكلة له.

4. ضرورة توعية الشركات على القيام بالإنتباه من ناحية إختيارهم للمدققين, والعمل على المفاضلة فيما بينهم, ولابد من التأكيد أن لا يتم إختيارهم لإعتبارات شخصية, أو لانخفاض مستوى أتعاب التدقيق, ولابد من التركيز على عامل الكفاءة الجودة في المدقق.

5. ضرورة العمل على تعزيز وظيفة التدقيق الداخلي في كافة الشركات, بسبب ما تحققه من مكاسب لأطراف متعددة وخاصة المدقق الخارجي.

6. ضرورة وجود أسس تقوم على الربط ما بين أتعاب التدقيق والجهد المبذول من قبل المدقق الخارجي.

قائمة المراجع:

- **المراجع العربية:**

أبـو هيبـة, حامـد, (2011). "**أصـول المراجعـة**", زمـزم ناشـرون وموزعـون, عمـان, الأردن, ص.ص (249-252).

الإتحاد الدولي للمحاسبين, (2003), "**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**", ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين, عمان, المملكة الأردنية الهاشمية.

البدور, جمال إبراهيم, (2008), "**العوامل المؤثرة على أتعاب مدقق الحسابات الخارجي**", المجلة العربية للمحاسبة, المجلد 11, العدد 1, ص.ص (123-94).

جربوع, حسين, (2008), "**مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته إستقلاله: دراسة تطبيقة على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة**", الجامعة الإسلامية, غزة, فلسطين.

جمعة, أحمد حلمي, (2006), "**إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي: دراسة تحليلة إختبارية في منظمات الأعمال الأردنية**", المجلة العربية للعلوم الإدارية, مجلد 13, عدد 1, ص.ص (66-37).

جمعة, أحمد حلمي, (2009), "**المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث: الإطار الدولي–أدلة ونتائج التدقيق–التدقيق والتأكيد الحديث**", دار صفاء للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, ص.ص –22) .28)

الحدرب, زهير, (2010), "**علم تدقيق الحسابات**", دار البداية ناشرون وموزعون, عمان, الأردن, ص.ص (21–13).

خشارمة, حسين علي, (2008), "**العوامل المرثرة في إختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية**", مجلة الدراسات, العلوم الإدارية, المجلد (30), العدد (1), ص.ص (22–1).

الخطيب, خالد وخليل, الرفاعي, (2011), "**علم تدقيق الحسابات: النظري والعملي**", دار المستقبل للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, ص.ص (35–22).

دحدوح, حسين أحمد, (2005), "**العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية في سوريا: دراسة ميدانية**", قسم المحاسبة, جامعة إربد الأهلية, إربد, الأردن, ص.ص (66–35).

ذنيبات, علي وبشير, خميس, (2008), "**المعايير العامة للتدقيق معايير رمزية ومعايير هادفة إلى تحقيق الشفافية المالية**", مجلة دراسات العلوم الإجتماعية, م 35, ع 2.

ذنيبات, علي وشناق, باسل, (2006), "**تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولي ذي الرقم (610): دراسة تحليلة من تحليلة من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن**", المجلة الأردنية في إدارة الأعمال, المجلد (2), العدد (2), ص.ص (212–187).

ذنيبات, علي, (2011), "**معايير التدقيق الدولية**", شركة الصرح العالمية للاستشارات والتدريب, الطبعة الثالثة, عمان, الأردن.

الرحاحلة, محمد والرواحي, خالد, (2008), "**المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي ومدى توفرها في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عُمان**", دراسات العلوم الانسانية.

سويدان, ميشيل, (2010), "**بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان**", مجلة جامعة الملك عبد العزيز, المجلد 24, العدد 1, ص.ص -49) .86)

الشاطري, إيمان والعنقري, حسام, (2006), "**إنخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**", مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة, م20, ع1, ص.ص. (132–81).

عبدالله, خالد أمين, (2011), "**علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية**", دار وائل, عمان, الأردن, ص.ص (16–7).

قاضي, حسين وحسين, دحدوح, (2005), "**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**", مؤسسة أوراق, عمان, الأردن, ص.ص (23-11).

محسن, محمود, (2011), "**مدى إعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة**", رسالة ماجستير منشورة, الجامعة الإسلامية, غزة, فلسطين.

محمود, رأفت وكلبونة, أحمد وزريقات, عمر, (2011), "**علم تدقيق الحسابات النظري**", دار ميسرة للنشر والتوزيع والطباعة, عمان, الأردن, ص.ص (18-13).

مشتهى, صبري, (2013), "**العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين- دراسة حالة قطاع غزة**", مجلة جامعة الأزهر, سلسلة العلوم الانسانية, المجلد 15, العدد 2, ص.ص (438-409).

نجم, مها, (2012), "**العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة**", رسالة ماجستير منشورة, الجامعة الإسلامية, غزة, فلسطين.

النوايسة, محمد إبراهيم, (2008), "**مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن**", دراسات العلوم الإدارية, المجلد 35, العدد1, ص.ص (114-89).

- المراجع الأجنبية:

Abbott, L., Parker, S., & Peters, G., 2012. "**Audit Fee Reductions from Internal Audit-Provided Assistance: The Incremental Impact of Internal Audit Characteristics**", Contemporary Accounting Research, Vol. 29, No. 1, pp. 94-118.

Abbott, L., Parker, S., & Peters, G., 2012. "**Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness**", American Accounting Association, Vol. 34, No. 4, pp. 3-20.

Adel, B., & Missa, T, 2013. "**Interaction Between Audit Committee and Internal Audit: Evidence from Tunisia**", the IUP Journal of Corporate Governance, Vol. 5, No. 2, pp. 60-80.

Al-Twaijry, A., Brierley, J., & Gwilliam, D., 2004. "**An Examination of the Relationship between Internal and External Audit in the Saudi Arabian Corporate Sector**", Managerial Auditing Journal, Vol. 19, No. 7, pp. 929-944.

Ebaid, I, 2011. " **Internal Audit Function: An Exploratory Study from Egyption Listed Firms",** International Journal of Law and Management, Vol. 53, No. 2, pp. 108-128.

Chun, C., 2012. "**On the Function and Objectives of Internal Audit and their Underlying Conditions**", Managerial Auditing Journal, Vol. 12, No. 4, pp. 247-250.

Felix, W., Gramling, A., & Maletta, M., (2001). **"The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing this Contribution**", Journal of Accounting Research, Vol. 39, No. 2, pp. 514-517.

Fraser, I., & Pong, C., 2009. "**The Future of the External Audit Function**", Managerial Auditing Journal, Vol. 24, No. 2, pp. 104-113.

Garcia, L., Barbadillo, E., & Perez, M., 1994. **"Audit Committee and Internal Audit and the Quality of Earnings: Empirical Evidence from Spanish Companies**", Manag Gov, Vo. 16, pp. 305-331.

Greenawalt, M, 1997. **"The Internal Auditor and the Critical Thinking Process: a Closer Look**", Managerial Auditing Journal, Vol. 12, No. 2, pp. 80-86.

Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R., & Ismail, I., 2004. **"The Reliance of External Auditors on Internal Auditors",** Managerial Auditing Journal, Vol. 19, No. 9, pp. 1148-1159.

Holt, T., 2000. "**The Effects of Internal Audit Role and Reporting Relationships on Investor Perceptions of Disclosure Credibility",** Managerial Auditing Journal, Vol. 27, No. 9, pp. 878-898.

Johl, S., Johl, S, Subramaniam, N., & Cooper, B., 2013. **"Internal Audit Function, Board, Quality and Financial Reporting Quality: Evidence from Malaysia",** Managerial Auditing Journal, Vol. 28, No. 9, pp. 780-814.

Kuhlemeyer, G., Collins, M., & Black, H., 2000. **"External Audits and the Impact of Loss of Reputation on Agency Costs: An Empirical Investigation**", Managerial Finance, Vol. 26, No. 2, pp.19-30.

Lelis, D., & Pinheiro, L., 2011. **"Auditor and Auditee Perceptions of Internal Auditing Practices in a Company in the Energy Sector**", R. Cont. Fin-USP, Sao Paulo, Vol. 23, No. 60, pp. 212-222.

Leung, P., & Cooper., B., 2011. **"Internal Audit-an Asia-Pacific Profile and the Level of Compliance with Internal Auditing Standards**", Managerial Auditing Journal, Vol. 24, No. 9, pp. 861-882.

Mohamed, Z., Zain, M., Subramaniam, N., & Yusoff, W., 2012. "**Internal Audit Attributes and External Audits Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees**", International Journal of Auditing, Audit.16, pp. 268-285.

Munro, L., & Stewart, J., 2011. "**External Auditors Reliance on Internal Auditing: Further Evidence**", Vol. 26, No. 6, pp. 464-481.

Prawitt, D., Sharp, N., & Wood, D., 2011. "**Reconciling Archival and Experimental Research: Does Internal Audit Contribution Affect the External Audit Fee?",** American Accounting Association, Vol. 23, No. 2, pp. 187-206.

Prawitt, D., Sharp, N., & Wood, D., 2012. **"Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong?",** Contemporary Accounting Research , Vol. 29, No. 4, pp. 1109-1136.

Raad, G., 2000. "**Internal Auditors and a Value –Added Approach: The New Business Regime",** Managerial Auditing Journal, Vol. 5, No. 4, pp. 182-186.

Reinstein, A., Lander, G., & Gavin, T., 1994. **"The External Auditors Consideration of the Internal Audit Fuction",** Managerial Auditing Journal, Vol. 9, No. 7, pp. 29-36.

Soh, D., Bennie, M., 1998. **"The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness and Evaluation**", Managerial Auditing Journal, Vol. 26, No. 7, pp. 605-622.

Stewart, J., & Kent, P., (2006). "**Relation between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit",** Accounting and Finance 49, pp. 387-389.

Stewart, J., & Subramaniam, N., 2011. **"Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities**", Managerial Auditing Journal, Vol. 25, No. 4, pp. 328-360.

Suwaidan, M., & Qasim, A., 2010. **"External Auditors Reliance on Internal Auditors and its Impact on Audit Fees**", Managerial Auditing Journal, Vol. 25, No. 6, pp. 509-525.

Thinggaard, F., & Kiertzner, L., (2008). "**Determinants of Audit Fees: Evidence from a Small Capital Market with a Joint Audit Requirement**", International Journal Auditing, No. 12, PP. 145-155.

ملحق رقم (1)
استبانه الدراسة

جامعة اليرموك – اربد
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
برنامج ماجستير محاسبة

إستبانه

الأخ الكريم / الأخت الكريمة
السلام عليكم ورحمه الله وبركاته .
أما بعد ,,,

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان " **مدى اعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق** " دراسة تطبيقيه على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في الأردن.

نرجو التكرم بمساعدتنا في تعبئة الاستبانه المرفقة بكل صراحة وموضوعيه علما بأن هذه البيانات ستؤخذ بسرية مطلقه , وستستخدم فقط لاغراض البحث العلمي .

شاكرين لكم حسن تعاونكم ,,,

الباحث
حمزة محمد أبو الرب
Email : hamzeh.aboalrob@yahoo.com
Mobile : 962788893958

استبانه مدى اعتماد المحاسب القانوني الأردني على التدقيق الداخلي في تحديد أتعاب التدقيق:

تتكون الاستبانة من مجموعتين :

المجموعة الأولى : الخصائص الشخصية للمدقق الخارجي .

المجموعة الثانية : معلومات تتعلق بموضوع البحث ومتغيراته المستقلة.

علما بأن هذه الأجوبة ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط .

الرجاء وضع علامة (x) حول البديل المناسب لكل من العبارات التالية :

المجموعة الأولى : الخصائص الشخصية للمدقق الخارجي :

1. المؤهل العلمي : -
☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى , حددها .....

2. التخصص :
☐ محاسبة ☐ إدارة أعمال ☐ اقتصاد ☐ أخرى , حددها .....

3. المسمى الوظيفي :-
☐ مساعد مدقق ☐ مدقق ☐ رئيس قسم تدقيق
☐ مدير تدقيق ☐ أخرى , حدد ....

4. سنوات الخبرة :-
☐ أقل من 5 سنوات . ☐ 5- 10 سنوات.
☐ 10- 20 سنة . ☐ 20 سنة فأكثر .

5. الشهادات المهنية :-

☐ لا يوجد ☐ ACPA (المجمع العربي)
☐ CPA (المجمع الأمريكي) ☐ ACCA (البريطانية)
☐ CIA (مدقق داخلي) ☐ JCPA (الأردنية)
☐ CMA ☐ أخرى , حددها ....

6. عدد الدورات التي حضرتها في مجال التدقيق خلال الثلاث سنوات الماضية --- دورة.

المجموعة الثانية:

المجال الأول : اعتماد المدقق الخارجي على قسم التدقيق الداخلي في الشركة .

الرقم	الفقرة	موافق بدرجة				
		عالية جدا	عالية	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا
1	**وجود مهام (ميثاق) لقسم التدقيق يوضح أهدافه ومسؤولياته ويكون مصادقا علية من قبل لجنة التدقيق .**					
2	**وجود نظام تقييم الأداء / الحوافز تعمل على تشجيع المدققين الداخليين لتصحيح المشاكل**					
3	**منح حرية كاملة للمدققين الداخليين للوصول إلى كافه أجزاء ومصادر الشركة**					
4	**اتصال قسم التدقيق الداخلي بشكل مباشر بإدارة الشركة العليا**					
5	**وجود قنوات واضحة للتواصل بين قسم التدقيق ولجنة التدقيق .**					
6	**استقلالية قسم التدقيق الداخلي عن غيرها من الأقسام في الشركة .**					
7	**منح حرية كاملة للمدققين الداخليين لتنفيذ ما يلزم من إجراءات التدقيق الداخلي**					
8	**قدرة قسم التدقيق الداخلي على متابعة انشطة فروع الشركة المتباعدة جغرافيا .**					

المجال الثاني : اعتماد المدقق الخارجي على صفات المدقق الداخلي في الشركة والتي تشمل كلا من :

- **استقلالية المدقق الداخلي .**
- **كفاءة المدقق الداخلي (المؤهل العلمي والخبرات) وأداء عمله .**

الرقم	الفقرة	موافق بدرجة				
		عالية جدا	عالية	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا
1	**الموقع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي يقع في الهيكل التنظيمي بشكل يعزز من استقلاليته ويسمح له بالقيام بواجباته .**					
2	**تهتم لجنة التدقيق بتوصيات المدقق الداخلي وتتوفر فيها صفة الإلزام .**					
3	**يقوم المدقق الداخلي بإبلاغ لجنة التدقيق عن أية ضغوط يتعرض لها من اية جهة كانت .**					
4	**قيام المدقق الداخلي بتصحيح أوجه القصور عند اكتشاف عدم كفاءة أو عدم فاعلية العمليات التشغيلية .**					
5	**المستوى التعليمي والشهادة المهنية للمدقق الداخلي . (CPA , CMA, CIA)**					
6	**مستوى خبرة العاملين في قسم التدقيق الداخلي .**					
7	**مستوى معرفة العاملين في قسم التدقيق الداخلي بإجراءات ومعايير التدقيق الداخلي**					
8	**توفر مهارات التعامل والاتصال الفعال للعاملين في قسم التدقيق الداخلي.**					

الرقم	الفقرة	موافق بدرجة				
		عالية جدا	عالية	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا
1	استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة من قبل قسم التدقيق الداخلي					
2	مستويات الرواتب التي يحصل عليها المدققين الداخليين تنافسية .					
3	وجود عدد كافي من الموظفين في قسم التدقيق الداخلي لدعم متطلبات العمل اللازمة .					
4	قيام المدققين الداخليين بفحص إجراءات الرقابة الأخرى					
5	وجود نظام توثيق فعال في قسم التدقيق الداخلي تلبي معايير التدقيق المقبولة .					
6	متابعة المدققين الداخليين لما تم القيام به حيال نتائج عملية التدقيق بشكل لاحق .					
7	قيام المدققين الداخليين بتخطيط عملية مراجعة الحسابات .					
8	توفر جوانب المعرفة والمهارات والتدريب للعاملين في قسم التدقيق الداخلي					

المجال الثالث : اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في تحديد إتعابه .

الرقم	الفقرة	موافق بدرجة				
		عالية جدا	عالية	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا
1	وجود خطط تعاون تعزز من استعانة المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي للتقليل من الجهد المبذول من قبل المدقق الخارجي .					
2	وجود اهتمام بجودة أداء قسم التدقيق الداخلي ليزيد من اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي , مما يساهم في تخفيض ساعات عمله .					
3	يأخذ المدقق الخارجي في الحسبان العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي , مما يساهم في تخفيض ساعات عمله .					
4	يأخذ المدقق الخارجي في الحسبان جودة وثائق وتقارير وأوراق العمل للمدقق الداخلي , مما يساهم في تخفيض ساعات عمله .					
5	مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي بجمع الأدلة اللازمة , مما يساهم في تخفيض ساعات عمله .					
6	يخفض المدقق الخارجي من مدى اختباراته ونطاق إجراءاته في حال وجود قسم داخلي فعال يعمل ضمن معايير التدقيق الداخلي .					

ملحق رقم (2)
قائمة أسماء محكمي أداة الدراسة

التسلسل	الاسم	التخصص	جهة العمل
1-	أ.د تركي راجي الحمود	المحاسبة	جامعة اليرموك
2-	أ.د محمود حسن قاقيش	المحاسبة	جامعة اليرموك
3-	أ.د ميشيل سعيد سويدان	المحاسبة	جامعة اليرموك
4-	د. مالك الشرايري	المحاسبة	الجامعة الألمانية الأردنية
5-	د. بسام أبو عباس	المحاسبة	جامعة الأميرة سمية
6-	د. راضي الحمادين	المحاسبة	جامعة الأميرة سمية
7-	د. محمد سماره	المحاسبة	جامعة جدارا
8-	عبد المنعم محمد	المحاسبة	مدير مكتب تدقيق
9-	منير حسن ملحم	المحاسبة	صاحب مكتب تدقيق

ملحق رقم (3)

قائمة بأسماء مكاتب التدقيق التي شملتها العينة

التسلسل	اسم المكتب أو الشركة
1-	شركة تجمع اتحاد المحاسبين القانونيين
2-	شركة طلال أبو غزالة وشركاه
3-	ارنست و يونغ
4-	أبو الرب للتدقيق
5-	شركة القواسمي وشركاه-kpmg
6-	منير حسن ذيب ملحم
7-	خطاب وشركاه PKF
8-	مكتب حسن ابو الروس لتدقيق الحسابات
9-	الاتفاق لتدقيق الحسابات
10-	مكتب الباحثون لتدقيق الحسابات
11-	مكتب رؤيا لتدقيق الحسابات
12-	مؤسسة اجياد لتدقيق الحسابات
13-	الدار العربية لتدقيق الحسابات
14-	مكتب منهجية لتدقيق الحسابات
15-	مكتب الرضوان للتدقيق
16-	مكتب عارف المريخي لتدقيق الحسابات

-17	مكتب المحور الدولي لتدقيق الحسابات
-18	مؤسسة نور لتدقيق الحسابات
-19	مؤسسة العبد روبي للتدقيق
-20	شركة المعيار لتدقيق الحسابات
-21	مؤسسة عدنان خرفان لتدقيق الحسابات
-22	العالم العربي للتدقيق
-23	مكتب التجمع المهني لتدقيق الحسابات
-24	مؤسسة قشلان للتدقيق
-25	بسام العسعس للتدقيق
-26	مكتب محافظه للتدقيق
-27	المؤسسة العربية للتدقيق والمحاسبة
-28	مكتب فتحي السمهوري لتدقيق الحسابات
-29	المتحدة لتدقيق الحسابات
-30	يوسف حامد للتدقيق
-31	مكتب ابراهيم العباسي وشركاه
-32	المستقبل لتدقيق الحسابات
-33	الرجبي للتدقيق

Abstract:

Abu.Al-Rob, Hamzeh. " **The Reliance of External Auditor on Internal Audit in Determining Audit Fees** ". Master Thesis in Accounting, Yarmouk University, 2014.

(Supervisor: Dr. Abeer AL-Khoury)
Associate Professor, yarmouk university

The study aimed to investigate the impact of internal audit on external audit fees in Jordanian Audit companies for the year 2014.
In order to achieve this objective, the researcher has prepared a questionnaire, which was improved through previous studies, and presented to specialists in the field of audit. (105) questionnaires were distributed to a random sample of population of the study ,(86) questionnaires were retrieved, and (12) questionnaires were neglected since they were not valid for analysis. Thus, the sample of the study was (74) questionnaire.

The questionnaire has covered three main dimensions: the dependence of Jordanian external auditor on internal audit department , the dependence of Jordanian external auditor on internal auditor qualifications, also the dependence of Jordanian external auditor on internal audit to determine audit fees . In order to analyze the data of the questionnaire,the arithmetic mean ,and the standard deviation were used in order to analize the data of questionnaire ,and the T-test was used to test hypothesis .

According to the opinions of individuals in the sample, the results of the study showed that there is a reliance by the Jordanian external auditors on the

internal audit in the audit firms, and this indicates the importance of internal audit function. Also proved that there is a relationship between external audit and the qualities of the internal auditor that he has, in terms of scientific qualification and professional competence. Regarding the audit fees, the results showed there is no relationship between internal audit and determining the audit fees of the external auditor, since there is no relationship between the reliance decision of external on internal audit in determining of external audit fees .

The researcher recommended in this study that the specialized authorities should set several standards for determining the audit fees, taking in consideration the priority for expertise and the qualifications factors , also they should arrange seminars lectures, which aim to raise awareness for the audit firms' clients , in order to make them aware of auditor role and the nature of the work assigned to him , and the need to enhance the internal audit function in all companies, because all parts will gain a benefit especially the external auditor , also creating some bases which depend on linking between the audit fees and the effort made by external auditor .

Keywords : Jordanian external auditor , Intrenal Audit , External Audit Fees